

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**MAIK ANTONIO MORAES DA SILVA**

**A RENÚNCIA DE RECEITA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O CASO  
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**Porto Alegre**

**2021**

**MAIK ANTONIO MORAES DA SILVA**

**A RENÚNCIA DE RECEITA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O CASO  
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação a ser submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional.

Orientadora: Prof. Dra. Rosa Angela Chieza

**Porto Alegre**

**2021**

CIP - Catalogação na Publicação

Silva, Maik Antonio Moraes da  
A renúncia de receita e a Lei de Responsabilidade  
Fiscal: o caso do Estado do Rio Grande do Sul / Maik  
Antonio Moraes da Silva. -- 2021.  
141 f.  
Orientadora: Rosa Angela Chieza.

Dissertação (Mestrado Profissional) -- Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências  
Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia,  
Porto Alegre, BR-RS, 2021.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Renúncia de  
receitas. 3. Estado do Rio Grande do Sul. 4.  
Transparência. I. Chieza, Rosa Angela, orient. II.  
Titulo.

**MAIK ANTONIO MORAES DA SILVA**

**A RENÚNCIA DE RECEITA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O CASO  
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação a ser submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional.

Aprovado em: Porto Alegre, \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 2021.

BANCA EXAMINADORA:

---

Profa. Dra. Rosa Angela Chieza – Orientadora  
UFRGS

---

Prof. Dr. Diogo Joel Demarco  
UFRGS

---

Prof. Dr. Marciano Buffon  
UNISINOS

## **AGRADECIMENTOS**

Aos cidadãos, que pagam tributos e que permitem financiar a Universidade pública e gratuita.

Aos meus pais, Antonio e Terezinha, pelo apoio incondicional em todas as etapas da minha vida pessoal e profissional.

À minha filha Eduarda, que foi uma das minhas principais inspirações para concluir este projeto.

Aos amigos Ana Maria, Denise e Rinaldo, que me incentivaram com palavras de apoio durante todo o trajeto do Mestrado.

Ao amigo Leonardo pelo auxílio ao final deste trabalho.

À professora Rosa Angela Chieza, pela orientação, ensinamentos, paciência e palavras de incentivo que foram essenciais para a viabilização desta pesquisa.

Aos professores que compuseram a banca de qualificação, Dr. Diogo Demarco e Dr. Marciano Buffon, pelo interesse, incentivo e sugestões.

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa é investigar a renúncia de receita do estado do Rio Grande do Sul à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no período de 2012 a 2019. Nesta pesquisa utilizou-se metodologia com abordagem de natureza quantitativa e qualitativa através da análise documental das leis que compõe o ciclo orçamentário e dos demais documentos de desoneração. Segundo a LRF, para a concessão de renúncia, o ente federativo deve apresentar as estimativas do impacto orçamentário-financeiro decorrente da renúncia para o ano que se refere e para os dois seguintes; comprovar que o ato de renúncia foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de evidenciar que a renúncia não irá afetar as metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) ou adotar as medidas de compensação. De 2012 a 2019, o montante de renúncia de receita (com ICMS, IPVA, ITCD e FUNDOPEM/RS) concedido pelo RS atingiu, a preços de junho de 2021, 87,9 bilhões de reais. Este montante de renúncia representa 26,89% da arrecadação total de impostos do estado e 2,19% do PIB gaúcho. Em relação ao ciclo orçamentário caracterizado pelo PPA, LDO e LOA, a análise documental de 2012 a 2019 apontou um baixo grau de aderência às exigências normativas sobre renúncia de receita. Em relação à transparência sobre a renúncia de receita, apesar de pequenos avanços na legislação, na prática vigora a opacidade dos dados, ficando a renúncia restrita a alguns agentes públicos, não sujeita a revisão anual (a exemplo dos demais gastos) e sem a possibilidade de produção de mecanismos robustos de avaliação e monitoramento dos resultados da política de renúncia do estado do RS.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Renúncia de receitas. Estado do Rio Grande do Sul. Transparência.

## ABSTRACT

The objective of this research is to investigate the revenue waiver of the state of Rio Grande do Sul (RS) in light of the Fiscal Responsibility Law (LRF, in Portuguese) from 2012 to 2019. This research used a methodology with a quantitative and qualitative approach through document analysis of the laws that make up the budget cycle and other tax relief documents. According to the LRF, for granting the waiver, the federate entity must present estimates of its budgetary-financial impact for that year and for the two following ones; prove that the waiver was considered in the revenue estimate of the Annual Budget Law (LOA, in Portuguese), in addition to showing that the waiver will not affect the fiscal targets provided for in the Budget Guidelines Law (LDO, in Portuguese) or take compensation measures. From 2012 to 2019, the amount of revenue waiver with ICMS (tax on circulation of goods and provision of services), IPVA (motor vehicle ownership tax), ITCD (inheritance and donation tax) and FUNDOPEM/RS (enterprise operation fund) granted by the RS reached, at June 2021 prices, BRL 87.9 billion. This waiver amount represents 26.89% of the State's total tax collection and 2.19% of the State's GDP. Regarding the budget cycle characterized by the PPA (Multiyear plan), LDO and LOA, the document analysis from 2012 to 2019 indicated a low degree of adherence to the regulatory requirements on revenue waiver. Regarding the transparency of the revenue waiver, despite small advances in legislation, in reality the opacity of the data is in force, with the waiver being restricted to some public agents, not subject to annual review (like other expenses) and without the possibility of producing robust mechanisms for evaluating and monitoring the results of the waiver policy of the state of RS.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Revenue Waiver. State of Rio Grande do Sul, Transparency.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo de Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita .....	94
Figura 2 - Recorte do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia da Receita do Estado do RS na LDO 2018 .....	99
Figura 3 – Anexo de Metas Fiscais - Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia da Receita do Estado do RS na LDO 2019.....	101
Figura 4 – Demonstrativo do Efeito sobre as Receitas e Despesas na LOA 2018..	105
Figura 5 - Recorte do Demonstrativo da Desonerações Fiscais do ICMS, de 2009, em relação ao Valor Adicionado Fiscal (VAF).....	106

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comportamento das Estimativas de Renúncia de Receitas de ICMS em relação aos Gastos com a Função Saúde e Educação no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – em bilhões de R\$.....	66
Gráfico 2 – Participação por Setor Econômico na Renúncia de Receita via Crédito Presumido e Geração de Empregos no Estado do RS em 2018. Em %.....	67
Gráfico 3 – Renúncia de Receita de IPVA por modalidades no Estado do RS: 2019. Valores Nominais – em R\$.....	77
Gráfico 4 – Renúncia de Receita de ITCD por tipo de benefício em 2019. Valores Nominais – em R\$.....	82
Gráfico 5 – Alíquota Máxima do Imposto sobre Heranças para 20 países no ano de 2017. Em %.....	84

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo Normativo do regramento aplicado aos Estados da Federação em Convênios para Concessão de Isenções, Incentivos e Demais Benefícios Fiscais de ICMS .....	30
Quadro 2 – Conceitos das diferentes Modalidades de Renúncia de Receita abordadas no artigo 14 da LRF.....	41
Quadro 3 – Alterações Significativas na forma de Incentivo utilizada pelo FUNDOPEM/RS -1972 a 2020.....	51
Quadro 4 – Alíquotas Máximas de ITCD nos Estados da Federação. ....	83
Quadro 5 – Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita na LDO do RS: 2012 a 2017 .....	95

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comportamento da Renúncia de Receitas de ICMS no Estado do RS: 2012 - 2019.Valores Nominais – em R\$.....	61
Tabela 2 – Comportamento da Renúncia de Receitas de ICMS por modalidade no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores Nominais – em milhões de R\$ .....	62
Tabela 3 - Renúncia por Crédito Presumido através de Fundo Perdido e de Financiamento no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – em milhares de R\$.....	70
Tabela 4 - Investimentos Realizados por Setor Econômico através do FUNDOPEM/RS em 2019. Valores Nominais – em R\$.....	71
Tabela 5 - Comparativo Histórico de Projetos Aprovados por COREDE, através do FUNDOPEM/RS: 2010 a 2019 .....	73
Tabela 6 - Comportamento da Renúncia de Receitas de IPVA no Estado do RS: 2012 - 2019.Valores Nominais – em R\$.....	77
Tabela 7 - Comportamento da Renúncia de Receita com ITCD no Estado do RS: 2012 - 2019.Valores Nominais – em R\$.....	81
Tabela 8 - Arrecadação Total e Renúncia Total de Impostos em Relação ao PIB no Estado do RS:2012 – 2019. Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – Em milhões de R\$ .....	87
Tabela 9 – Renúncia de Receita através de Crédito Presumido de ICMS conforme Atividade Econômica. Valores Nominais – em R\$ .....	110
Tabela 10 – Comparação entre Créditos Presumidos de ICMS divulgados com sigilo de valores (sem especificar o valor do benefício por atividade econômica), com relação a concessão total de Créditos Presumidos de ICMS no Estado do RS: 2012-2019. Valores Nominais – em milhões de R\$.....	115

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BADESUL	Banco de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BRDE	Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONSEFAZ	Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação
COREDE	Conselho Regional de Desenvolvimento
CTN	Código Tributário Nacional
DEE	Departamento de Economia e Estatística
FMI	Fundo Monetário Internacional
FOMENTAR/RS	Fundo de Fomento Automotivo do Estado do Rio Grande do Sul
FUNDOPEM/RS	Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto de Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IDESE	Indicador de Desenvolvimento Socioeconômico
INTEGRAR/RS	Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB	Produto Interno Bruto
PND	Plano Nacional de Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
RS	Rio Grande do Sul
SEADAP	Sistema Estadual para Atração e Desenvolvimento de Atividades Produtivas
SEDETUR/RS	Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Turismo
SPGG/RS	Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão do Estado do Rio Grande do Sul
SEFAZ/RS	Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
UPF-RS	Unidade de Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>2 ESTADO, TRIBUTAÇÃO E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>16</b>
2.1 O ESTADO, A TRIBUTAÇÃO E A RENÚNCIA DE RECEITA.....	16
2.2 RENÚNCIA OU GASTO TRIBUTÁRIO? .....	20
<b>3 RENÚNCIA DE RECEITA: BASE NORMATIVA</b> .....	<b>23</b>
3.1 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: A RENÚNCIA DE RECEITA .....	23
3.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A RENÚNCIA DE RECEITA.....	30
3.3 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A RENÚNCIA DE RECEITA .....	35
<b>4 BREVE HISTÓRICO DA POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA</b> .....	<b>46</b>
4.1 BREVE HISTÓRICO DA POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA E DE INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL E NO RIO GRANDE DO SUL.....	46
4.2 RENÚNCIA DE RECEITA COMO POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO? .....	52
<b>5 A RENÚNCIA DE RECEITA: ESTUDO DE CASO DO ESTADO DO RS</b> .....	<b>57</b>
5.1 METODOLOGIA.....	57
5.2 A RENÚNCIA DE RECEITA NO ESTADO DO RS: DADOS QUANTITATIVOS .....	60
<b>5.2.1 Renúncia de Receita de ICMS</b> .....	<b>60</b>
<b>5.2.2 O FUNDOPEM/RS e o Crédito Presumido de ICMS</b> .....	<b>68</b>
<b>5.2.3 Renúncia de Receita com IPVA</b> .....	<b>75</b>
<b>5.2.4 Renúncia de Receita com ITCD</b> .....	<b>80</b>
<b>5.2.5 Renúncia de Receita Total</b> .....	<b>87</b>
5.3 O CICLO ORÇAMENTÁRIO E A RENÚNCIA DE RECEITA.....	88
<b>5.3.1 A Renúncia de Receita no PPA</b> .....	<b>89</b>
<b>5.3.2 A Renúncia de Receita e a LDO</b> .....	<b>92</b>
<b>5.3.3 A Renúncia de Receita na LOA</b> .....	<b>103</b>
5.4 TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES .....	108
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>118</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>125</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária é a fonte principal de financiamento estatal para concretizar as ações governamentais em benefício da coletividade de um país. Neste sentido, a estrutura de um sistema de tributação é o resultado do modelo de Estado escolhido pela sociedade através dos seus representantes.

A renúncia de receita, que é o objeto deste estudo, materializa-se através do papel extrafiscal do tributo, em que o Estado utiliza a extrafiscalidade, com o intuito de atingir certos objetivos governamentais, que não visam apenas arrecadar tributos para seu financiamento. Desta forma, a extrafiscalidade é utilizada com outras finalidades, como por exemplo, com o objetivo de atrair investimentos e promover o desenvolvimento econômico e social de determinadas regiões.

A preocupação com a transparência nas contas públicas ensejou a exigência de novas informações nos orçamentos públicos, principalmente após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no ano 2000. Em relação à renúncia de receita há uma maior preocupação por estar sendo substituta de gastos públicos, encobrindo a presença efetiva do Estado na economia, já que não tramita pelas etapas tradicionais do orçamento público.

A justificativa deste tema deve-se principalmente devido a carência de estudos com informações sobre renúncia de receita dos entes da federação. A transparência destas informações é crucial para que a sociedade possa ter acesso aos dados desta política pública, uma vez que, apesar de a LRF objetivar o equilíbrio fiscal, o enfrentamento da crise das finanças públicas tem ocorrido praticamente apenas via corte e contenção dos gastos públicos, negligenciando o ajuste, via receita pública, apesar de a LRF destinar um capítulo específico “Da Receita Pública”.

Objetiva-se com este estudo abordar a Renúncia de Receita do Estado do Rio Grande do Sul, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Este tema envolve desde como a renúncia é abordada no ciclo orçamentário – no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) no Orçamento Anual – a identificação dos beneficiários, dos resultados e a efetividade dos mecanismos de transparência previstos nas normas legais vigentes como o CTN (BRASIL, 1966a), a Constituição Federal de 1988 e a LRF.

Dentre os objetivos específicos, destacam-se,

i) A revisão normativa e teórica sobre renúncia de receita segundo as normas brasileiras e as diferentes interpretações;

ii) A sistematização e análise dos dados sobre o comportamento da renúncia de receita de 2012 a 2019, os beneficiários e montantes renunciados pelo estado do Rio Grande do Sul;

iii) Análise sobre como a renúncia de receita foi inserida no ciclo orçamentário do estado do RS, ou seja, no PPA, na LDO e na LOA, cujas normas estão previstas na LRF. Se a renúncia de receita consta no Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita que integra as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs), no período de 2012 a 2019 e se foi informado a forma de compensação, conforme exige o artigo 14 da LRF;

iv) Análise de como a renúncia de receita tem sido interpretada pelos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas do Estado do RS (TCE/RS);

v) Análise do grau de transparência/opacidade que envolve o tema da renúncia de receitas no estado do RS, à luz das normas vigentes.

São duas as hipóteses deste estudo:

1) Apesar dos avanços da legislação brasileira, em relação às normas de transparência e controle social, os dados sobre a renúncia de receita são insuficientemente disponibilizados de forma que se possa avaliar com profundidade a política pública de renúncia;

2) Apesar das exigências trazidas pela LRF sobre a inserção da renúncia nos demonstrativos que devem compor o ciclo orçamentário, em especial quanto ao Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, que deve constar no Anexo de Metas Fiscais, que acompanha a LDO, nos termos do artigo 4º, § 2º, inciso V, da LRF, a publicação é realizada sem conter as informações essenciais como: a modalidade de renúncia de tributo, a estimativa da renúncia para o ano de referência e para os dois exercícios seguintes e as medidas de compensação realizadas para suportar a perda de receita.

Para atender aos objetivos propostos, além desta Introdução, esta Dissertação se subdivide em seis capítulos. No Capítulo 2, demonstram-se os aspectos sobre o Estado, a tributação e a renúncia de receita, além de trazer um arcabouço teórico sobre os principais conceitos e as divergências existentes na literatura sobre a

classificação dos gastos tributários. No Capítulo 3, apresentam-se os aspectos relativos à base normativa, como: o Código Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988(CF/1988) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No Capítulo 4, apresenta-se um breve histórico e revisão sobre a utilização das políticas de renúncia de receita para promover o desenvolvimento econômico, suas principais características e a posição da literatura sobre esta política pública. No Capítulo 5, apresentam-se os resultados da análise do estudo de caso sobre a renúncia de receita no estado do Rio Grande do Sul (RS), no período de 2012 a 2019, através da renúncia dos três impostos estaduais: ICMS, IPVA e ITCD, incluindo-se a renúncia de ICMS realizada através do programa FUNDOPEM/RS. Por fim, no capítulo 6 apresentam-se as considerações finais sobre a pesquisa.

## 2 ESTADO, TRIBUTAÇÃO E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 O ESTADO, A TRIBUTAÇÃO E A RENÚNCIA DE RECEITA

O Estado representa a materialização da sociedade através de um acordo de vontades entre os indivíduos visando o bem comum. O surgimento do Estado trouxe em seu bojo, segundo Matias-Pereira (2009, p.26) “a necessidade de definir sua organização, estabelecendo, assim, por meio da Constituição política, os princípios fundamentais que devem reger o Estado e a sociedade, bem como disciplinar as respectivas relações”. Com relação ao Brasil, o modelo de Estado vigente está materializado através da Constituição Federal de 1988(CF/1988). Segundo Santos *et al.* (2018):

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) definiu claramente o modelo de estado brasileiro como sendo o Institucional. Esta configuração de Estado, baseada no Welfare State, refere-se a um sistema de proteção social construído a partir das últimas décadas do século XIX e início do século XX e que atribuiu ao Estado uma função interventiva e regulatória na área de bem-estar social (SANTOS *et al.*, 2018, p.14).

Para atingir os objetivos constitucionais visando o bem comum da sociedade, o Estado necessita obter recursos financeiros, que são arrecadados em virtude do modelo de configuração de Estado definido no Texto Constitucional. Todavia, é importante ressaltar que o Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio, mas arrecada recursos para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa (Torres, 2011, p.5).

Neste sentido, Alexandre (2017) destaca que os recursos públicos para o financiamento estatal provem basicamente através de duas formas, de receitas originárias e de receitas derivadas:

Para obter receitas originárias, o Estado se despe das tradicionais vantagens que o regime jurídico de direito público lhe proporciona e, de maneira semelhante a um particular, obtém receitas patrimoniais ou empresariais. [...] Na obtenção de receitas derivadas, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de direito público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade (ALEXANDRE, 2017, p.40).

Desta forma, as receitas originárias são obtidas principalmente através das atividades realizadas pelo próprio Estado, como por exemplo, receitas patrimoniais como aluguéis ou serviços e atividades industriais, realizadas através de empresas estatais. Já as receitas derivadas, são representadas pelos tributos, que se constituem atualmente na principal fonte de recursos para o financiamento dos gastos públicos em prol da coletividade. É importante ressaltar que após as décadas de 1980 e 1990, o financiamento estatal via tributação aumentou consideravelmente em comparação as receitas originárias, devido a medidas de redução da intervenção na economia, principalmente relativas à privatização de empresas estatais (TORRES, 2011; SANTOS, DUARTE, 2018).

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Torres (2011) sintetiza a definição de tributo da seguinte forma:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2011, p.375).

Os tributos, conforme o art. 5º do CTN classificam-se em: impostos, taxas e Contribuições de melhoria. Ainda conforme Santos e Duarte (2018, p.24) a CF/1988 estabeleceu ainda outras duas figuras tributárias que “são tratadas de forma semelhante aos instrumentos tributários, quais sejam: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais ou parafiscais”.

Com relação aos tributos previstos no CTN, enquanto o imposto, segundo o art. 16 do CTN, é um tributo que tem por fato gerador uma “situação independente de qualquer atividade estatal específica”, as taxas têm como fato gerador, conforme o art. 77, “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Sobre as contribuições de melhoria, este tributo é previsto para ser

instituído, segundo o art. 81 do CTN, “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.”.

Por conseguinte, encontram-se os tributos como o principal meio de financiamento das políticas públicas, sendo que é através dos tributos não vinculados, como os impostos, em que não se exige a contraprestação em serviços específicos, que constitui-se na principal fonte de arrecadação do Estado para consecução de seus objetivos fundamentais. Neste sentido, Almeida(2001, p.61) cita que “a finalidade de qualquer imposto deve ser a de proporcionar recursos para o financiamento do Estado da forma mais eficiente e eficaz possível dentro de padrões coerentes de equidade”.

A tributação, e em especial os impostos podem ser utilizados para os fins principais de suprir as necessidades de manutenção do Estado e de promover as políticas públicas. Neste caso, define-se como exercício da função fiscal da tributação, quando a finalidade do tributo é puramente a obtenção de receitas para os cofres públicos para a manutenção da política fiscal. Existe ainda a função extrafiscal da tributação, em que o Estado busca estimular ou desestimular condutas para atingir outros fins, como: econômicos, sociais e políticos. Ressalta-se que em alguns casos, os impostos podem ter mais de uma função, como ter um papel predominantemente fiscal, mas também exercer em alguns pontos uma função extrafiscal. Nesta situação, Torres (2011, p.97) comenta que o legislador poderá utilizar o imposto para “atingir objetivos extrafiscais relacionados ao desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, a inibição de consumo de mercadorias nocivas à saúde etc”.

De outra forma, a extrafiscalidade pode manifestar-se também através da renúncia de receita tributária, em que o Estado para atingir certos objetivos, renuncia à arrecadação tributária a que teria direito. Ao analisar o fenômeno extrafiscal, o autor português Nabais afirma que:

[...] é salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos (NABAIS, 2012, p.630).

A renúncia de receita tributária, foco deste trabalho, é em essência uma política de governo que abrange os entes federativos e possui variações na forma de execução entre estes entes. Em geral, visa à promoção do desenvolvimento

socioeconômico e social, favorecimento ao desenvolvimento de segmentos econômicos e regiões consideradas estratégicas, além de outros objetivos governamentais com finalidade pública.

Entretanto, o tema possui controvérsias, tendo em vista, a magnitude dos valores, privilégios a grupos específicos e a opacidade das informações. Além disso, existe o fato de que estas despesas tributárias poderiam ser realizadas diretamente no orçamento público, de forma a ser respeitado todos os processos de execução, controle e avaliação a que são submetidos as demais despesas públicas. Já os defensores desta política pública defendem que sem estes benefícios, as empresas não se instalariam em determinadas regiões e as que já estão instaladas acabariam transferindo-se para outras localidades. Diante dos argumentos favoráveis e contrários, Bordin (2003) comenta que:

Costumam argumentar os defensores dos incentivos fiscais que as vantagens sociais e econômicas das desonerações compensam suas desvantagens. Defendem que os incentivos induzem a realização de investimentos do setor privado que, de outra forma, não se realizariam e que as inversões acabam significando geração de renda e, por decorrência, de receita futura. As críticas mais comuns são de que as desonerações podem constituir-se em fonte de desperdício de recursos governamentais, pois o incentivo pode ser dado ao contribuinte por realizações ou decisões que este efetuará independentemente da existência do benefício. Além disso, os benefícios fiscais poderiam distorcer a escolha de alternativas de mercado, retirando a neutralidade que deveria existir no processo de alocação de recursos privados. Para os críticos das desonerações tributárias, a incidência fiscal deveria interferir o mínimo possível nas decisões sobre investimento e de organização empresarial (BORDIN, 2003, p.7-8).

Diante disto, verificou-se nesta Seção, o papel do Estado como promotor das políticas públicas fundamentais. Para atingir seus fins, o Estado utiliza principalmente instrumentos fiscais, através da tributação, que é o meio primordial para que o Estado possa realizar a consecução de políticas públicas. De outro modo, o Estado também dispõe de instrumentos extrafiscais, como a renúncia de receita, em que visa alcançar certos objetivos de interesse público, sendo este instrumento extrafiscal, o foco desta pesquisa. Na próxima Seção, serão demonstrados os aspectos conceituais na literatura sobre a renúncia de receita, assim como sobre a utilização da expressão gastos tributários.

## 2.2 RENÚNCIA OU GASTO TRIBUTÁRIO?

Apesar de existirem controvérsias conceituais sobre este tema, a renúncia de receita aparece expressa na literatura também como referência a gastos tributários. Segundo Pureza (2006), o conceito de gasto tributário foi originalmente formulado, em 1967, por Stanley Surrey, então Secretário de Política Fiscal do Tesouro dos EUA, referindo-se, especificamente, a dispositivos existentes na legislação do imposto de renda, que não faziam parte da estrutura do imposto e que asseguravam uma redução da carga tributária.

Paes (2012, p. 1) afirma que na década seguinte o conceito de gastos tributários “se espalhou pela Europa Ocidental e foi adotado pelos organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”. Já no Brasil, ele começou a ser utilizado nos anos 1980, com a CF/1988, em virtude das exigências de realização do demonstrativo regionalizado do efeito da renúncia de receita. Pureza (2006, p. 42) classifica os gastos tributários como uma “modalidade de alocação de recursos públicos financiada por desonerações do sistema tributário<sup>1</sup> e não pelo orçamento”. Já Bordin (2003) afirma que:

A renúncia de receita passou a ser encarada nas últimas décadas como um tipo de gasto e a merecer o mesmo controle daquele. Daí a designação como “gasto tributário” ou “*tax expenditures*”, conforme a literatura internacional. Neste sentido, existe uma preocupação em muitos países em calcular o montante das renúncias e, por conseqüência, o potencial máximo de arrecadação, e em divulgar estas informações na peça orçamentária. (BORDIN, 2003, p. 3).

Henriques (2013, p. 197) explica que outro termo bastante utilizado na literatura é o “*tax expenditure*”, que é denominado na língua portuguesa tanto pelas expressões gasto tributário e renúncia de receita.

---

<sup>1</sup>Segundo a Receita Federal (2017, p. 7) São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

Em continuidade nos conceitos, o Estado do Rio Grande do Sul (2019, p. 9) define que “as desonerações fiscais ou os "gastos tributários" (...) se referem a um tipo de gasto do governo que é realizado por meio do sistema tributário”. Já a Receita Federal, responsável por elaborar o demonstrativo dos gastos tributários da esfera federal, define os gastos tributários como:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência STR, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 9-10).

No mesmo sentido, através do comunicado sobre “Gastos Tributários do Governo Federal: um debate necessário”, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) utiliza a conceituação de gastos tributários também como sinônimo de renúncia de receitas. Conforme o comunicado de 2011:

No Brasil, os gastos tributários são desonerações que correspondem a gastos indiretos. Ou seja, são renúncias consideradas exceção à regra geral da legislação tributária, introduzidas no código tributário com a intenção de aliviar a carga tributária de uma classe específica de contribuintes, de um setor de atividade econômica ou de uma região e que, em princípio, poderiam ser substituídas por despesas orçamentárias diretas (IPEA, 2011, p. 4).

Verifica-se que devido a pluralidade de definições para o gasto tributário, persiste na doutrina o não estabelecimento de um consenso único e que vários elementos podem ser agregados para determinar a definição mais adequada. Todavia, este estudo avalia os conceitos abaixo de Bevilacqua (2013) e Pelegrini (2014) a seguir como importantes para clarificar o tema.

Bevilacqua (2013) cita como fator primordial para que seja configurado como gasto tributário, o fato de as desonerações poderem ser substituídas por gastos diretos e o desvio do sistema de referência da tributação. O autor ilustra que:

Quando se toma, por exemplo, a desoneração dos produtos da cesta básica a fim de baratear o preço do arroz e do feijão no prato do consumidor com vistas a eliminar o efeito regressivo, tem-se medida que pode perfeitamente ser substituída por gasto direto (distribuição de cestas básicas), o que classificaria tal benefício fiscal como gasto tributário. Todavia, não se constata um desvio do sistema de referência da tributação, visto a própria Constituição prescrever que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias (BEVILACQUA, 2013, p. 166-167).

Ou seja, nesta visão precisa haver uma análise simultânea do desvio do sistema de referência da tributação e a desoneração ser substituída por gasto direto no orçamento público. Este conceito caminha no mesmo sentido do estudo de Pelegrini (2014), que cita os elementos básicos do gasto tributário, como um dispositivo da legislação tributária que:

a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos (PELEGRINI, 2014, p. 6).

É importante ressaltar uma constatação importante sobre os gastos tributários (renúncia de receita). O artigo 9º da LRF estabelece que se for verificado ao final de um bimestre, que a realização de receita não está sendo realizada de acordo com o anexo de metas fiscais aprovado, o poder público precisa realizar a limitação de empenho e movimentação financeira<sup>2</sup>. Entretanto, há que se questionar os motivos pelos quais a LRF e as demais normas não estabeleceram limites aos gastos tributários (renúncia de receita), uma vez que estes também afetam o resultado fiscal das contas públicas. Acrescenta-se a isto, que os gastos tributários são concedidos por tempo indeterminado e acabam se perpetuando no orçamento público, enquanto gastos como: saúde, educação e segurança pública devem ser contingenciados, caso não se verifique, a realização de receita prevista no anexo de metas fiscais. No mesmo sentido, Mendes (2012, p.11) assevera que as renúncias “não se sujeitam a análises criteriosas, fato que pode ser explicado por fatores como a ausência de previsão legal específica de controles e certa inércia dos órgãos responsáveis pelo controle das finanças públicas”.

A partir da análise deste capítulo, verificou-se que o tema renúncia de receita possui um arcabouço normativo com o intuito de resguardar o equilíbrio orçamentário e financeiro dos entes federativos. Além disto, foram abordados os diferentes conceitos e as principais divergências existentes na literatura quanto a este tema. Na sequência, no Capítulo 3, demonstra-se a base normativa sobre a renúncia.

---

<sup>2</sup>Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

### 3 RENÚNCIA DE RECEITA: BASE NORMATIVA

O Objetivo deste Capítulo é apresentar uma abordagem sobre a base normativa que envolve a renúncia de receita. Na Seção 3.1 apresentam-se as normas previstas no Código Tributário Nacional (CTN) e na Constituição Federal de 1988 (CF/1988). Por fim, nas Seções 3.2 a 3.3 abordam-se o arcabouço normativo relativo à renúncia de receita e o ciclo orçamentário previstos na CF/1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

#### 3.1 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: A RENÚNCIA DE RECEITA

O Código Tributário Nacional (CTN) entrou em vigor em 1966, através da Lei nº 5.172<sup>3</sup>. Foi concebido como Lei Ordinária, mas recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988) com status de Lei Complementar (LC), tendo em vista a CF/1988 tratar o tema como exclusivo de LC. Em virtude disto, o CTN só pode ser modificado ou revogado por LC<sup>4</sup>.

Em relação a renúncia de receita, o CTN especifica as hipóteses de exclusão do crédito tributário dos entes federativos. A Exclusão do crédito tributário impede a fazenda pública de fazer o lançamento e a cobrança tributária. Segundo o CTN:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (BRASIL, 1966a).

Conforme o artigo 176 do CTN, a isenção “é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”. Neste sentido, exige-se que estes benefícios não sejam realizados por atos infralegais, ou seja, necessita passar pelo crivo do legislativo respectivo. Alexandre (2017) menciona que:

---

<sup>3</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (BRASIL, 1966b).

<sup>4</sup> O quórum para aprovação de projeto de lei complementar é a maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional.

O crédito tributário é parte do patrimônio público. Os benefícios fiscais ora extinguem (remissão), ora excluem (isenção, anistia), ora diminuem (redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido) o crédito tributário. Como consequência, não é possível a concessão de benefícios fiscais por intermédio de qualquer ato infralegal. A restrição tem o salutar efeito de diminuir bastante a margem de manobra do Poder Executivo, dificultando-lhe a tentadora possibilidade de se utilizar da desoneração tributária como moeda de troca por vantagens pessoais da autoridade administrativa (ALEXANDRE, 2017, p. 194).

Segundo a CF/1988, inciso III, do artigo 151, é vedado a possibilidade de a União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (BRASIL, 1988). Trata-se da chamada proibição heterônoma em respeito a autonomia tributária dos entes federativos. Este tipo de isenção era aceita pela Constituição Federal de 1967.<sup>5</sup> As isenções ainda podem ser divididas em caráter geral e individual. Quando elas não são concedidas em caráter geral, o CTN estabelece que:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (BRASIL, 1966a).

A anistia é outra hipótese de exclusão do crédito tributário tipificada pelo CTN. Para Alexandre (2017, p. 576): “Anistia é o perdão legal de infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias”. Ela só pode ser estabelecida por lei específica e abrange somente as infrações já consumadas. Conforme o CTN:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:  
I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;  
II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (BRASIL, 1966a).

As anistias podem ser concedidas em caráter geral, quando concedidas a todos os contribuintes da mesma situação, limitadas até certo valor ou para uma região específica e condicionais quando dependem da satisfação dos requisitos previstos na

---

<sup>5</sup> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais (BRASIL, 1967).

lei. De acordo com Rocha (2008), as anistias são realizadas no sentido de que ao conceder esta modalidade, o sujeito passivo seja estimulado a recolher também os tributos devidos. Entretanto, deve-se ressaltar que ela não beneficia os contribuintes que praticaram crimes tipificados no código penal.

Outro instituto importante em matéria tributária é a remissão, que trata-se de hipótese de extinção do crédito tributário, que é o perdão do crédito tributário de forma total ou parcial autorizado por lei. Segundo o CTN:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155(BRASIL, 1966a).

Entretanto, é imprescindível distinguir a remissão da anistia. Alexandre (2017) explica que a anistia, refere-se apenas a multa, sendo esta uma forma de exclusão do crédito tributário em que evita-se o nascimento do crédito. Já a remissão funciona como forma de extinção de crédito tributário, em que refere-se tanto à multa como ao tributo. Neste sentido, o autor afirma que:

[...] Se o Estado quer perdoar infrações cujas respectivas multas não foram lançadas, deverá editar lei concedendo anistia, o que impedirá o lançamento e o conseqüente nascimento de crédito tributário. Se a multa foi lançada, já existindo crédito tributário, o perdão somente pode ser dado na forma de remissão, forma extintiva do crédito (ALEXANDRE, 2017, p.531-532)

Deve-se ressaltar que apesar da atribuição constitucional de competência tributária, que foi atribuída pela CF/1988 aos Entes federativos, existe também a impossibilidade de alguns tributos atingirem certas pessoas, bens ou ainda algumas situações previstas na Carta Constitucional, a chamada Imunidade Tributária. As Imunidades Tributárias, não se incluem entre as hipóteses de renúncia de receitas dos estados e consistem em limitações do poder de tributar. Em conformidade, Rocha (2008, p. 198) cita que: “A imunidade, pois, significa a impossibilidade

constitucionalmente determinada de se instituir o tributo sobre aquela específica situação protegida”.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão previstas no artigo 150 da CF/1998.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988).

Devido a forma de arranjo federativo do estado brasileiro e da ausência de política de desenvolvimento regional efetiva e integrada, os entes federativos competem entre si na busca de empreendimentos privados. O principal meio de atração de investimentos tem sido através da política de renúncia de receitas tributárias. Entretanto, os efeitos desta política influenciam nas finanças públicas da federação como um todo, a partir do momento em que as empresas se comprometem a realizar investimentos privados em um determinado estado, apenas se tiverem direitos a benefícios fiscais e acabam com isto ocasionando a guerra fiscal. Neste sentido, os incentivos concedidos sob a forma de renúncia de receita de forma generalizada tendem a produzir concorrência predatória entre os estados e contribuem para acentuar o desequilíbrio fiscal.

De acordo com Marins e Oliveira (2018) a competição tributária não é exclusiva do nosso país. Federações como os Estados Unidos, o Canadá, a Rússia, a Suíça, bem como a própria União Europeia, também têm que lidar com a disputa entre estados no âmbito tributário. Da competição entre estados ou províncias surge a necessidade de se criar regras ou acordos entre os governos subnacionais, de modo a não desestabilizar as relações dentro da federação.

Com o intuito de regular a guerra fiscal entre os estados da federação, foi editada a Lei Complementar (LC) n.º 24/1975, que trata sobre os convênios entre os estados para a concessão de isenções do ICMS. Em seu artigo 1º, esta LC disciplina o tema ao determinar que “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. Posteriormente, a CF/1988 recepcionou a LC n.º 24/1975 (art. 155, § 2º, XII, “g”) ao determinar que cabe a LC “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A instância que delibera sobre a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, é o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), criado pela LC nº 24/1975. O referido órgão é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Além de trazer normas gerais, a LC nº 24/1975, estabelece que a concessão de benefícios dependerá sempre da decisão unânime dos entes federativos e a revogação da aprovação de pelo menos quatro quintos dos presentes, conforme estabelece o artigo 2º da referida norma:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. [...]§ 2º - **A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.**

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

**[...]§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação. (BRASIL, 1975) (grifo do autor).**

Entretanto, apesar de estabelecer que os incentivos fiscais dos entes subnacionais não podem ser concedidos de forma unilateral e que deve ser celebrado convênios com ratificação da unanimidade dos estados-membros da federação no âmbito do CONFAZ, nem sempre esta determinação é cumprida. Bevilacqua (2013, p. 62) afirma que: “A ausência de um controle efetivo na concessão de incentivos fiscais ocasiona a malversação do ICMS como instrumento de política fiscal para a atração de investimentos privados mediante a prática de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ”. Este fato dá ensejo à guerra fiscal entre os Estados.

No mesmo sentido, Araújo e Viana (2013) afirmam que “A guerra fiscal ocorre, simplesmente, à revelia da LC nº 24/75 e da própria CF/1988 (art. 155, § 2º, XII, “g”)” e que qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Neste cenário, foi editada a LC nº 160/2017, que autoriza os Estados e Distrito Federal a deliberarem, mediante convênio do CONFAZ, sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos fiscais e financeiro-fiscais concedidos através das leis estaduais sem respaldo do CONFAZ e em desconformidade com a CF/1988. Conforme a LC nº 160/2017:

Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; (BRASIL, 2017).

A LC nº 160/2017 estabelece a possibilidade de convalidar os atos estaduais que estabeleceram isenções, incentivos e benefícios, com o cumprimento de certas

condições estabelecidas na lei e ainda ofereceu a possibilidade de prorrogação dos incentivos fiscais concedidos até a entrada em vigor desta LC por até 15 anos.<sup>6</sup>

Com o intuito de possibilitar a aprovação dos convênios realizados até a edição da LC nº 160/2017, estabeleceu-se a possibilidade de votação para aprovação e ratificação dos convênios que estão em vigor sem precisar da unanimidade. Conforme o art. 2º da LC nº 160/2017:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:  
I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e  
II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (BRASIL, 2017).

Ou seja, a LC 160/2017 permitiu um quórum reduzido para a aprovação do convênio de convalidação dos incentivos irregulares concedidos em desacordo com a LC nº 24/1975. Entretanto, é importante observar que as regras da LC nº 160/2017 não se aplica aos convênios futuros, que tenham por objeto a concessão de novos benefícios. Com isto, os Estados ainda são obrigados a realizar a observância de todo o regramento da LC nº 24/1975, incluindo as regras da aprovação por unanimidade dos membros. O Quadro 1 resume os dispositivos das duas normas de acordo com os objetivos.

---

<sup>6</sup> Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

[...]§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I – 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano, bem como quanto àqueles destinados a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social; (Redação dada pela Lei Complementar nº 170, de 2019)

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura*;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais. (BRASIL, 2017).

**Quadro 1 - Resumo Normativo do regramento aplicado aos Estados da Federação em Convênios para Concessão de Isenções, Incentivos e Demais Benefícios Fiscais de ICMS**

<b>Norma</b>	<b>Dispõe</b>	<b>Regras/Conteúdo</b>
<b>LC nº 24/1975</b>	Sobre os convênios para tratar sobre a concessão de isenções e demais incentivos e benefícios fiscais de ICMS.	Para serem concedidas, as Isenções e demais benefícios e incentivos do ICMS devem ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. O Quórum para a concessão depende da decisão unânime dos Estados e a sua revogação dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.
<b>LC nº 160/2017</b>	Sobre convênios entre Estados para deliberar sobre a <b>remissão dos créditos tributários</b> , decorrentes das isenções e demais incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais <b>em desacordo com a alínea “g”, XII do § 2º do art. 155 da CF/1988.</b>	Estabeleceu possibilidade de convalidar <sup>7</sup> os atos estaduais que estabeleceram isenções, incentivos e demais benefícios tributários em desacordo da LC nº 24/1975. O quórum para aprovação da convalidação dos convênios irregulares realizados é menor. Estabeleceu-se para ser ratificado, com 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Fonte: elaboração própria a partir da LC nº 24/1975 e LC nº 160/2017.

### 3.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A RENÚNCIA DE RECEITA

A Constituição Federal de 1988, também chamada de Constituição Cidadã consolidou a conquista democrática brasileira e promoveu a ampliação das liberdades civis e dos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Segundo Henriques (2013), a autonomia garantida pela CF/1988 aos estados membros tem como componente fundamental a autonomia financeira, sua capacidade de obter e gerir recursos financeiros próprios para fazer frente às suas competências constitucionalmente delimitadas. Neste sentido, Matias-Pereira (2009) afirma que a CF/1988 ocasionou aumento na capacidade de arrecadação própria dos entes subnacionais. Conforme o autor:

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os Estados e municípios tiveram um forte aumento na capacidade de arrecadação própria, concluindo o processo de descentralização que se iniciou em meados da década de 1970. A carta magna buscou corrigir as distorções da estrutura

<sup>7</sup> Convalidar é o procedimento no qual a Administração emana um novo ato, com o intuito de corrigir um ato anterior que continha vícios sanáveis. Conforme Mello (2013, p. 482): “A convalidação é o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos. Este suprimento pode derivar de um ato da Administração ou de um ato do particular afetado pelo provimento viciado”.

anterior e resgatar o princípio do federalismo fiscal, que foi relegado a um segundo plano com a reforma tributária de meados dos anos sessenta, depois da posse do primeiro governo militar. Por meio da fusão de alguns impostos e a modernização da capacidade de arrecadação de outros, buscava-se construir uma estrutura tributária moderna, progressiva e mais justa (MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 160).

A competência tributária dos estados da federação é prevista no art. 155 da CF/1988. Conforme o art. 155 compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir os impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1988).

Os entes federativos que possuem a capacidade para instituir e cobrar os tributos de sua competência, conforme a Carta Magna, também podem utilizar os tributos para fins extrafiscais, com o propósito de viabilizar o alcance de certos objetivos de interesse público. Ao invés de arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos diretamente, o Estado tem o intuito de estimular ou desestimular comportamentos visando atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscaria atingir via arrecadação tributária (BUFFON, 2010).

Desta forma, os Estados aumentam ou diminuem a tributação, com o intuito de induzir ou evitar certos comportamentos dos contribuintes através da extrafiscalidade. Neste sentido, Nabais (2012) explica as duas características relativas a extrafiscalidade utilizadas pelo Estado.

[...] a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo, ou estímulo de determinados comportamentos (NABAIS, 2012, p. 630).

Nesta perspectiva, os Estados utilizam a renúncia de receita, com o intuito de atingir objetivos de fomento a determinadas atividades ou setores visando principalmente o desenvolvimento social e/ou econômico. Em virtude disto, foram inseridos dispositivos para o controle da renúncia de receita, relativo às concessões, limites e controles destes incentivos na CF/88. Dentre os principais, destaca-se a

importância de lei específica dos entes federativos para a respectiva concessão. Conforme o artigo 150, § 6º do texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)§ 6º Qualquer **subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (BRASIL, 1988) (grifo do autor).

De acordo com Henriques (2009), a CF/1988 foi a primeira da história do Brasil a instituir controles orçamentários expressos sobre os efeitos financeiros desta política pública e a fornecer as orientações básicas para a realização de um relatório relativo aos institutos da renúncia de receita. Conforme o § 6º do artigo 165 da Carta Magna: “o projeto de lei orçamentária será acompanhado **de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas**, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. (grifo do autor).

Desta forma, a CF/1988, além de trazer inovações para o controle da renúncia de receita, destacou o papel importante do orçamento público como instrumento de planejamento e controle das finanças públicas.

Neste contexto, ressalta-se que o orçamento é a peça principal do planejamento governamental. De acordo com Lima *et al.* (2020), o planejamento estatal como instrumento de projeção e modelagem vem sendo usado desde o século XIX. Entretanto, foi após grandes acontecimentos do século XX, como a Primeira Guerra Mundial, o início da União Soviética, a Crise de 1929 e a Segunda Guerra Mundial que o planejamento ganhou um teor estratégico para viabilizar a reconstrução dos países e concretizar as transformações necessárias para a sociedade.

Diante desta perspectiva, o orçamento em si é um instrumento de disputas, no qual os representantes da sociedade através dos poderes constituídos negociam e litigiam o montante de recursos que será arrecadado para o Estado, bem como os setores da sociedade que serão beneficiados à luz das prioridades nos conceitos de Estado e Sociedade quanto à aplicação dos recursos públicos.

Com a CF/1988, o sistema de planejamento orçamentário<sup>8</sup> dos entes federativos teve inovações com a exigência de elaboração pelos entes públicos dos três instrumentos do ciclo orçamentário, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Orçamento Anual (LOA). Apesar de estes documentos serem realizados pelo Poder Executivo de cada esfera da federação, deve conter também o planejamento dos demais poderes do ente federativo. Sobre a ligação entre estes instrumentos, Rezende (2001) afirma que:

(...) O PPA estabelece o planejamento de médio prazo (quatro anos), a LDO faz a ligação entre o plano e o orçamento do ano e a LOA é o orçamento propriamente dito, com a previsão de todas as receitas e a fixação das despesas. A LDO deve ser compatível com o PPA e a LOA não pode divergir do PPA e da LDO (REZENDE, 2001, p. 99-100).

O PPA é o instrumento que demonstra o planejamento do ente federativo para um período de quatro anos. É realizado no primeiro ano do mandato do governante do executivo, com vigência a partir do segundo ano de mandato e término no final do primeiro ano do próximo mandato. Os planos e programas que constam neste documento fornecem a base e as diretrizes para a efetivação da Lei do Orçamento Anual.

Conforme dispõe o § 1º do art. 165 da CF/88, a lei que instituir o PPA: “estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para despesas de capital e outras relativas aos programas de duração continuada”.

Já a LDO é definida a partir do artigo 165, § 2º da Constituição Federal de 1988, que estabelece que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

A LOA é o instrumento pelo qual o poder público realiza o planejamento da previsão da arrecadação e da utilização dos recursos para o exercício seguinte. Assim

---

<sup>8</sup> A importância do processo de planejamento orçamentário brasileiro para Matias-Pereira (2009, p. 257) “[...] pode ser dimensionada pelo tratamento que o assunto recebe na Constituição Federal, que determina um encadeamento lógico e sistemático ao planejamento da ação governamental”.

como o PPA e a LDO, ela é uma lei de iniciativa do poder executivo. De acordo com o § 5º do art. 165 da CF/88<sup>9</sup>, ela deve conter três orçamentos: o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais. Segundo Pereira Júnior (2001):

A lei do orçamento anual nada pode consagrar para a execução no exercício seguinte em desarmonia com a lei de diretrizes orçamentárias. O plano plurianual de objetivos e metas não pode consagrar qualquer atividade em desarmonia com as diretrizes orçamentárias e com a lei do orçamento anual. Há um jogo de peças harmonizadas e encaixadas. Ao gestor caberá o papel de dar execução ao que foi previamente estabelecido nesses instrumentos coordenados (PEREIRA JÚNIOR, 2001, p. 69).

A CF/88 normatizou também a competência da fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receita mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder. Conforme o art. 70 do texto constitucional:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, **aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder** (BRASIL, 1988) (grifo do autor).

As normas estabelecidas no art. 70 da CF/1988 possuem aplicação também as Constituições Estaduais. O controle externo sobre a aplicação das subvenções e renúncia de receitas será exercido nos Estados pelas Assembleias Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas Estaduais. Conforme a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, **aplicação de subvenções e renúncia de receitas**, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal.

---

<sup>9</sup> § 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 1988).

[...] Art. 71. **O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas**, ao qual compete, além das atribuições previstas nos arts. 71 e 96 da Constituição Federal, adaptados ao Estado, emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente (RIO GRANDE DO SUL, 1989) (grifo do autor).

Verifica-se através destes dispositivos, que o texto constitucional além de dar maior transparência para a renúncia de receitas, vincula a obrigatoriedade de mensuração desta política pública e exige a publicação de mecanismos de controle que tornam mais rigorosos a sua concessão, assim como prevê a sua fiscalização pelos órgãos de controle.

### 3.3 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A RENÚNCIA DE RECEITA

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)<sup>10</sup> passou a ter seus efeitos no ordenamento jurídico a partir do exercício de 2001. Inserida em um contexto de reformas com objetivo de instituir uma “gestão fiscal responsável”, ela foi editada com o intuito de regular o artigo 163 da Constituição de Federal de 1988<sup>11</sup>, que previa que uma Lei Complementar devia ser estabelecida para dispor sobre os princípios norteadores de finanças públicas no Brasil.

Dentre os pilares da “gestão fiscal responsável” preconizados na LRF estão: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. O artigo 1º da LRF estabelece:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe **a ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de

<sup>10</sup> Ressalta-se que a LRF não decorreu de fatores isolados, mas de um processo de redefinição do papel do Estado, influenciado principalmente pelo Consenso de Washington<sup>10</sup>, segundo o qual, as crises na América Latina eram fruto de indisciplina fiscal, excesso de intervenção do Estado e de que somente um ambiente com reformas fiscais, maior abertura comercial, privatizações, diminuição no tamanho do Estado e equilíbrio fiscal iriam colocar os países nos trilhos do desenvolvimento. (CHIEZA,2008).

<sup>11</sup> Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas; II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; III - concessão de garantias pelas entidades públicas; IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública; V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII - Compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional (BRASIL, 1988).

resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita**, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000). (grifo do autor).

Ao estabelecer a responsabilidade na gestão fiscal com o intuito de prevenir e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, a LRF estabeleceu atribuições para os instrumentos orçamentários no que tange a despesa e em relação a renúncia de receita, que é o objeto deste estudo.

Entre determinações estabelecidas pela LRF para a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) consta a obrigatoriedade da inclusão de dois anexos nesta peça orçamentária: o anexo de Metas Fiscais e o anexo de Riscos Fiscais. No anexo de Metas Fiscais devem ser estabelecidas as metas anuais para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública. Já para o anexo de Riscos Fiscais a LC nº 101/2000 determina que sejam avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas. Conforme o Art. 4º da LRF, a LDO atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da CF/88 e:

I - disporá também sobre:

**a) equilíbrio entre receitas e despesas;**

[...]§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias **Anexo de Metas Fiscais**, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

**V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita** e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (BRASIL, 2000). (grifo do autor).

Em continuidade, a LRF através do inciso II, art. 5º também estabeleceu a obrigatoriedade de a LOA ser compatível com o PPA e a LDO, e ainda ser acompanhada do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, ou seja, do “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento das despesas de caráter continuado. Segundo o artigo 5º da LRF:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º

**II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado** (BRASIL, 2000). (grifo do autor)

A LRF estabelece que o equilíbrio das contas públicas, também pode e deve ser obtido através de medidas sob a ótica da receita pública. Neste sentido, ela trata da receita em seu artigo 11<sup>12</sup>, e dedica um Capítulo “Da Receita Pública” com seção exclusiva “Da Renúncia da Receita” no artigo 14, que estabelece:

**Art 14 - A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:**

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

---

<sup>12</sup> Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (BRASIL, 2000).

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (BRASIL, 2000). (grifo do autor)

Segundo o *caput* do artigo 14, sempre que ocorrer renúncia de receita, o ente público (União, Estados e Municípios) deverá apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão para o ano que se refere e para os dois seguintes e ainda atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Deve comprovar, também, que o ato de renúncia foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA) e evidenciar que a renúncia não irá afetar as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais em anexo da LDO ou adotar as medidas de compensação, conforme estabelece o inciso II do artigo 14 da LRF, que deve realizar-se via aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O artigo 14 da LRF não impede a concessão deste instrumento extrafiscal, no entanto, exige que o ente público se submeta às restrições e mecanismos de controles orçamentários e financeiros mais rigorosos em virtude do equilíbrio orçamentário, como a realização do impacto-orçamentário financeiro (que já existia na CF/88), adequação a LDO e que atenda pelo menos uma das seguintes condições: (I) a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita na forma do artigo 12<sup>13</sup>, para que seja retirada da LOA e não afetar as metas de resultados fiscais ou (II) estar acompanhada das medidas de compensação (BROLIANI, 2004; CARVALHO JUNIOR, 2012).

Ressalta-se que, se a concessão ou ampliação da renúncia decorrer de realização de medidas de compensação, este benefício só pode entrar em vigor quando implementadas as medidas de compensação, conforme estabelece o § 2º, inciso II, do artigo 14 da LRF.

---

<sup>13</sup> Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Tendo em vista que o inciso II do artigo 14 é explícito em citar quais medidas devem ser realizadas, o governante não pode adotar medidas de compensação generalistas, como por exemplo, excesso de arrecadação, combate à sonegação ou crescimento do PIB. Nesta linha, Somavilla e Lobato (2009) afirmam que é:

Importante destacar que, caso o gestor opte pela adoção de medidas de compensação, deverá fazê-lo por meio das medidas listadas acima, não podendo, por exemplo, considerar o excesso de arrecadação para tanto. Os excessos ocasionados por combate à sonegação, crescimento do PIB ou por outras situações imprevisíveis e de caráter não continuado não fazem parte do rol de medidas de compensação (SOMAVILLA, LOBATO, 2009, p. 67-68).

Entretanto, apesar das exigências legais, Pureza (2006) afirma que se o artigo 14 da LRF fosse integralmente cumprido pelas três esferas de governo “ocorreria uma verdadeira revolução na forma como são aprovadas as leis e definidas as políticas de incentivo fiscal e creditício no país”. (p. 10). Entretanto, o custo político de aplicar as medidas de compensação pode fazer com que as medidas exigidas pelo artigo 14 da LC nº 101/2000 não sejam executadas.

Corroborando também para o não cumprimento das exigências da LRF, o fato de que os integrantes do Poder Legislativo acabam muitas vezes não tendo todos os instrumentos necessários para o acompanhamento da renúncia de receita. Devido à falta de ferramentas necessárias aos parlamentares, Mendes (2012, p.35) afirma que “não há subsídios que permitam uma comparação fidedigna entre despesas orçamentárias e renúncias de receita, a fim de se proceder a uma avaliação de custo-benefício e a eventuais substituições de umas por outras”. Nesta perspectiva, Pureza (2006) assevera que:

**Ainda persiste uma forte resistência em se fazer cumprir os ditames do citado artigo 14**, pois isso implica atribuir um ônus político à autoridade que propõe a concessão do benefício, impondo-lhe a tarefa de compensar a perda de receita. Esta fórmula representa um instrumento de controle social valioso sobre a criação do gasto tributário, porém, na prática, as decisões políticas tendem a prevalecer, sendo relativamente comum a implementação de medidas de desoneração tributária, **inclusive sob a forma de medidas provisórias editadas pelo governo federal, sem a devida observância do art. 14 da LRF. A fim de contornar tais exigências, adotam-se interpretações criativas para compensar a renúncia de receita e**, assim, afrouxar o compromisso do proponente com a adequação orçamentária e financeira da proposta de desoneração (PUREZA, 2006, p. 10). (grifo do autor)

Ressalta-se que a não instituição das medidas de compensação para a renúncia de receitas, além de trazer como efeitos o desequilíbrio orçamentário das contas

públicas, afeta diretamente nos limites das principais despesas governamentais e tem como reflexo a diminuição dos gastos em direitos sociais previstos constitucionalmente como Saúde e Educação, que possuem percentuais de aplicação obrigatória em relação à receita corrente líquida<sup>14</sup>. Nesta perspectiva, Bevilacqua (2013) menciona que:

Se, em um instante, os Governos Estaduais constatam que a tributação opera como fato decisivo na tomada de decisão empresarial do agente econômico, no momento seguinte, o Estado tem o dever de manutenção do equilíbrio orçamentário, o que demanda ampla ponderação de qualquer renúncia fiscal. Vale lembrar que os níveis de endividamento público e despesas com pessoal encontram-se vinculados a receita corrente líquida, integrada pela arrecadação tributária. Portanto, qualquer alteração na arrecadação dos Estados exerce impacto direto nos limites de despesa com pessoal e da dívida pública (BEVILACQUA, 2013, p. 25).

Ao iniciar a conceituação das modalidades de renúncia de receita, é importante elucidar os conceitos de incentivos e benefícios fiscais e de benefícios financeiros e creditícios. Os termos incentivos fiscais e benefícios fiscais são utilizados por alguns autores como sinônimos e por outros autores com diferenciações nos conceitos jurídicos e econômicos, entretanto não existe um consenso formal na literatura.

O artigo 14 da LRF, ao citar a renúncia de receita, define que ela pode decorrer de “benefício ou incentivo de natureza tributária”. Formigoni (2008, p. 29) aponta como a diferença entre os dois que “o benefício é concedido para resolver resultados danosos passados, enquanto o incentivo objetiva criar resultados positivos futuros. Como exemplo de benefícios, têm-se a anistia e o parcelamento e como exemplo de incentivos, têm-se a isenção e a redução da base de cálculo”. Por este ângulo, o incentivo teria o intuito de tentar promover o desenvolvimento econômico regional e setorial e os benefícios fiscais são concedidos sem exigirem a contrapartida do contribuinte. Todavia, para a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do

---

<sup>14</sup> Art. 2º. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como: (...) IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (BRASIL, 2000).

Brasil (2016) o Incentivo Fiscal é denominado como “Instrumento de política pública viabilizado mediante renúncia de receita visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas”. (ATRICON, 2016, p. 7).

Outra definição importante é relativo à diferenciação entre os benefícios financeiros e creditícios. Couto (2017, p. 16) define os benefícios financeiros como “subvenção econômica, consignada na LOA, motivo pelo qual são chamados de subsídios explícitos”. Já em relação aos benefícios creditícios, a mesma autora, define que estes “decorrem de programas oficiais de crédito, operacionalizados à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal”.

Demonstra-se no Quadro 2 as modalidades enunciadas como renúncia de receita pelo artigo 14 da LRF, com as principais definições sobre as modalidades.

**Quadro 2 – Conceitos das diferentes Modalidades de Renúncia de Receita abordadas no artigo 14 da LRF**

<b>Modalidade</b>	<b>Definição</b>
<b>Anistia</b>	A Anistia é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. É o perdão legal de infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias.
<b>Remissão</b>	Trata-se de uma das formas de extinção do crédito tributário. É o perdão da dívida existente perante administração pública, que se dá em determinadas circunstâncias previstas em lei. A remissão pode se referir a multa ou a tributo.
<b>Subsídio</b>	Pode ser definido como uma contribuição financeira, creditícia ou fiscal do setor governamental, que em geral, tem o intuito de aumentar a produtividade em setores estratégicos, incentivar o desenvolvimento em regiões específicas e incentivar as exportações de produtos.
<b>Crédito presumido</b>	Em razão do princípio da não cumulatividade, as empresas podem compensar do ICMS devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores. No crédito presumido, os Estados oferecem uma espécie de crédito adicional “fictício” visando reduzir o tributo devido pelo contribuinte.

(continua)

(conclusão)

<b>Isenção</b>	É uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Refere-se a dispensa, estabelecida em lei, do pagamento do tributo que, a princípio, seria exigível por força da norma que regula a incidência.
<b>Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo</b>	Trata-se da dispensa parcial do pagamento do imposto que seria devido. O imposto incide sobre uma parte do valor do produto ou do serviço, sendo excluído em relação ao restante.
<b>Outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.</b>	Como a relação não é exaustiva, este item tem o intuito de abranger benefícios que possam estar sendo disfarçados de outra modalidade ou outro formato, mas que correspondam a uma Renúncia de Receita.

Fonte: Elaboração própria a partir de CTN (BRASIL, 1966a); LRF (2000); Alexandre (2017); Broliani (2004) e Rocha (2008).

Quanto as modalidades explicadas no Quadro 2, é importante mencionar alguns aspectos importantes. Por exemplo, em relação ao subsídio, apesar de não ter natureza de receita tributária, ele está no rol da LRF como modalidade de renúncia, pois pode estar funcionando como benefício financeiro para compensar tributos, financiamento de fomento em condição privilegiada pelo poder público ou ainda através de subvenção sob a forma de transferências diretas para instituições ou empresas<sup>15</sup>. Oliveira (2013) observa que:

[...] quando, de alguma forma, há o estímulo ou incentivo a fim de beneficiar pessoas físicas ou jurídicas com qualquer vantagem de cunho fiscal. Aplica-se a mesma conclusão quando se cuida de restituição fiscal. A renúncia de receita (subsídio) pode operar-se através da transferência de recursos do governo para os particulares, independentemente de qualquer bem ou serviço (OLIVEIRA, 2013, p. 493).

No que concerne às isenções referidas na LRF, estas se referem apenas as de caráter não geral, como a concedida a uma parcela da população ou categoria

<sup>15</sup> Conforme a Lei 4.320 em seu artigo 12:

[...]§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (BRASIL, 1964).

econômica. Neste sentido, Broliani (2004) afirma que a renúncia de receita, na modalidade isenção:

Abrange somente os casos em que a dispensa de pagamento (conceito financeiro), por não ser total, mas limitada a alguns casos e pessoas, possa prejudicar as finanças públicas. Se a isenção é geral (concedida indistintamente para todos) não privilegia ninguém, nem favorece algumas categorias econômicas. Esse montante, portanto, já não constará do planejamento, no cálculo das receitas, porque a arrecadação do tributo não acontecerá em nenhuma hipótese. Na isenção de caráter não-geral haverá arrecadação do tributo, porque algumas pessoas ou categorias econômicas estarão sujeitas ao seu pagamento, enquanto outras estarão dispensadas de fazê-lo. Por este motivo a LC nº 101 adotou no conceito de renúncia de receita somente a isenção de caráter não-geral, exigindo a quantificação de seu montante para facilitar o controle, especialmente o social (BROLIANI, 2004, p. 84).

Em relação ao crédito presumido, Broliani (2004, p. 84) assevera que “constitui uma ficção jurídica, porque não são créditos gerados pela sistemática de apuração dos tributos, como ocorre quanto ao ICMS e ao IPI (ou quanto aos demais tributos não-cumulativos)”. Neste sentido, trata-se de uma forma indireta de redução do montante de tributo a ser pago.

Por último, em relação a outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, verifica-se o intuito da LC nº 101/2000 de abranger benefícios que possam estar sendo disfarçados de outra modalidade ou outro formato. Segundo Nóbrega (2004, p. 6), verifica-se que esta relação de modalidades não é exaustiva, mas exemplificativa, não podendo: “obscurecer entendimento de que outras práticas dos poderes executivos com o fito de atrair investimentos possam ser considerados como renúncia de receitas”. Entretanto, outras iniciativas do poder público que correspondam a tratamento diferenciado para beneficiar um grupo de contribuintes ou setor específico devem ser consideradas renúncia de receita. Após a verificação das modalidades explicitadas no artigo 14 da LRF, é importante mencionar os aspectos relativos à transparência que influenciam diretamente na renúncia de receita.

Em relação a transparência, as exigências trazidas pela LRF foram primordiais para o avanço na transparência da gestão fiscal e para o atendimento ao princípio constitucional da publicidade<sup>16</sup>, expresso no artigo 37 da CF/88, em virtude da obrigatoriedade de realização e divulgação de demonstrativos sobre as finanças

---

<sup>16</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, **publicidade** e eficiência (BRASIL, 2000). (grifo do autor)

públicas, que proporcionaram maior acesso para a fiscalização pelos órgãos de controle interno e externo e respectivo controle social pelos cidadãos.

Mas, apesar de todo o aparato normativo que envolve a CF/88, a LRF e ainda a Lei de Acesso à Informação (LAI)<sup>17</sup>, os entes federativos através de suas administrações tributárias tem utilizado a vedação imposta pelo CTN, como fundamento para vetar a transparência na abertura dos dados relativos à renúncia de receitas. Conforme o artigo 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (BRASIL, 1966a).

A utilização desta justificativa prejudica a transparência fiscal, que conforme Cruz *et al.* (2006, p. 188) tem como finalidade “franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações”. A falta de informações pormenorizadas sobre as empresas que são beneficiárias da renúncia de receita denota o não cumprimento deste princípio essencial para o desenvolvimento do processo democrático e para o controle social.

Entretanto, tramita na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar nº 280/2016, que visa alterar o art. 198 do CTN, para permitir a divulgação de informações dos gastos tributários (renúncia de receita) por contribuinte pessoa jurídica.

De acordo com o texto apresentado do projeto de Lei Complementar nº 280/2016:

“Propõe-se a inclusão de mais um inciso no § 3º do art. 198 do CTN, com a inclusão de mais uma hipótese de exceção à vedação da divulgação de informação obtida em razão do ofício por parte da Fazenda Pública, para permitir a divulgação das informações dos gastos tributários por contribuinte pessoa jurídica”. (BRASIL, 2016).

Se aprovado, o que é necessário ao exercício do controle social e da cidadania fiscal, permitirá a análise da correlação entre as renúncias concedidas e as

---

<sup>17</sup> A LAI regulamentou o artigo 5º, inciso XXXIII da CF/1988. Em virtude desta lei, qualquer cidadão pode solicitar acesso às informações públicas, com exceção das que sejam imprescindíveis para a segurança da sociedade e do Estado.

contrapartidas realizadas pelos beneficiários, quais os critérios foram estabelecidos para decidir quais agentes econômicos devem ser beneficiadas e se os objetivos propostos estão sendo atingidos. É possível que muitos programas de incentivos nunca tenham sido avaliados, sendo impossível a verificação da efetividade sem a devida transparência das informações, pois conforme cita Filgueiras (2011, p. 75): “é impossível pensar a responsabilidade política sem que as instituições sejam transparentes aos cidadãos e que o déficit de informação entre o homem comum e as instituições democráticas seja reduzido”.

No próximo Capítulo, apresenta-se um breve histórico da utilização da política pública de renúncia de receita e de incentivos fiscais, além da posição da literatura sobre utilização destes instrumentos como política de desenvolvimento econômico.

## 4 BREVE HISTÓRICO DA POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA

O objetivo deste Capítulo é realizar um breve histórico sobre a política pública de renúncia de receita no Brasil e em especial no estado do Rio Grande do Sul, e à luz da literatura apresentar as diferentes visões sobre o papel da renúncia de receita sobre o desenvolvimento econômico.

### 4.1 BREVE HISTÓRICO DA POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA E DE INCENTIVOS FISCAIS NO BRASIL E NO RIO GRANDE DO SUL

De 1930 a 1980, o Brasil realizou políticas para o desenvolvimento da indústria nacional, seja pela criação de empresas públicas ou de fomento de empresas privadas. No entanto, segundo Maciel (2010) foi a partir da década de 1960 que os incentivos fiscais foram utilizados com ênfase pela política de substituição de importações para incentivar a indústria nascente e contribuir para o desenvolvimento do complexo industrial nacional, para o desenvolvimento regional/setorial e para melhorias do saldo das exportações.

Goularti (2020) aponta que, de 1930 até o final dos anos 1970, o Estado Brasileiro proporcionou uma mobilização de recursos através da intermediação entre as políticas de desoneração fiscal e financeira. Além disto, os mais variados programas, através de incentivos fiscais também foram responsáveis pela formação de riqueza de capital para a iniciativa privada, que foi extraída em parte pela renúncia de receita através do não recolhimento dos tributos. Para o autor:

A política fiscal de desoneração permitiu uma transformação qualitativa na economia brasileira de tal modo que as decisões sobre investimento não estavam descoladas dos programas fiscais e financeiros. Os incentivos governamentais não somente libertavam o desenvolvimento das forças produtivas da indisponibilidade de financiamento, como também moviam recursos numa nova direção: a industrialização. Assim, os incentivos criados pelo Estado têm por seu objetivo estimular a valorização do capital que, em sua forma especificamente capitalista, resulta na superexploração do orçamento público, que é extraída regressivamente da população (GOULARTI, 2020, p. 29).

As políticas de intervenção e dirigismo estatal no Brasil foram realizadas com o intuito de complementaridade entre o capital estatal e o capital privado através da

realização principalmente da função alocativa pelo Estado<sup>18</sup>, para a promoção de uma industrialização que era incipiente até então. Para a concretização desta política nacional-desenvolvimentista foi essencial um sistema tributário que fosse direcionado à concessão de incentivos fiscais e as políticas efetivas de industrialização e de desenvolvimento regional.

Como exemplo de políticas públicas de desenvolvimento regional, pode-se citar a atração de investimentos via incentivos financeiros e fiscais, como isenção de impostos (renúncia de receita) e empréstimos subsidiados. Bevilacqua (2013) aponta a criação da SUDENE<sup>19</sup>(Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste) e da SUDAM<sup>20</sup>(Superintendência da Amazônia). Posteriormente, em 1961 foi criada a CODECO<sup>21</sup>(Comissão de Desenvolvimento do Centro-Oeste), que depois se transformou em SUDECO (Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste) voltada para o desenvolvimento da região Centro-Oeste.

A disputa entre os estados pelo fomento aos empreendimentos privados ampliaram-se com a reforma tributária de 1967. Segundo Cardozo (2010) a partir desta reforma, os estados poderiam através de convênios regionais definir alíquotas de ICM comum aos pertencentes aquela região e com isto fazer concessões para atrair investimentos.

Na década de 1970 grande parte das ações estaduais implementadas estavam alinhadas para aproveitar os investimentos estimulados pelo II PND. Havia uma articulação entre o governo federal e a esfera estadual para o direcionamento nas áreas prioritárias. Entretanto, a partir da ruptura da forma de financiamento externo com juros elevados, maior endividamento e inflação alta ocorrem mudanças na política macroeconômica nos anos 1980 e tem como consequência a respectiva diminuição dos programas federais de incentivos. Este fato, segundo Cardoso (2010) e Goularti (2020) fez com que as políticas de desoneração que aconteceram nos anos 1980 tenham decorrido praticamente devido a atos isolados dos estados da federação.

---

<sup>18</sup> Função Alocativa: o estado ajusta a alocação de recursos feita pelo mercado nos casos em que este, o mercado, não consegue realizar de forma eficiente. Cabe ao Estado determinar o tipo e a quantidade de bens públicos a serem ofertados e a calcular o nível de contribuição de cada consumidor (MUSGRAVE, 1974).

<sup>19</sup> Através da Lei nº 3.692 de 1959. (BRASIL, 1959).

<sup>20</sup> Através da Lei nº 5.173 de 1966. (BRASIL, 1966b).

<sup>21</sup> Através do Decreto nº 50.741 de 1961. (BRASIL, 1961).

Segundo Abrucio e Costa (1998), com a paralisação dos investimentos federais e com o fim da fonte de financiamento nacional e internacional, os estados começaram a sentir o reflexo nas finanças e tiveram que rever suas estratégias para manutenção e atração de empresas. Esta nova conjuntura marca um federalismo não-cooperativo, em que os estados periféricos também competem pela atração de novos recursos do setor privado.

Para Goularti (2020), com a entrada em vigor da CF/88 e autonomia concedida aos estados, a guerra fiscal entre estes aumenta consideravelmente e apesar da diminuição de concessões de incentivos pela União, o capital passa ser o grande beneficiado pela guerra fiscal entre os estados da federação com a utilização da política de renúncia de receita, em especial, através dos incentivos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS).

Neste contexto, a partir da década de 1990 aos dias atuais, os estados subnacionais realizam diversos programas de atração de investimentos para se “adaptar” a guerra fiscal. Alguns destes programas foram realizados especificamente em função das disputas pelas empresas do setor automotivo. Segundo Cardozo (2010) em muitos programas de renúncia, os estados criaram critérios para a atribuição de descontos em relação ao saldo devedor de ICMS, mas em outros, o financiamento chegou a atingir até 100% do saldo devedor do financiamento subsidiado, com base no ICMS gerado pelas empresas. Além disto, ocorre a criação de fundos para investimento fixo e capital de giro das empresas, ou seja, um incentivo fiscal disfarçado de incentivo financeiro.

No estado do Rio Grande do Sul, foco desta pesquisa, o primeiro programa de incentivo fiscal remonta a 1968<sup>22</sup>, concedido para fabricantes de formol e de chapas produzidas com partículas de madeiras aglomeradas e prensadas com resinas sintéticas. Segundo Rio Grande do Sul (2020a), os projetos deveriam ter aprovação prévia do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul (BRDE), cuja criação ao lado da Caixa Econômica Estadual, aconteceu como reação dos governantes locais, em virtude da pouca prioridade dada a estados como o Rio Grande do Sul no plano de desenvolvimento nacional. O objetivo era promover em nível regional a forma de financiamento estatal, que em nível nacional era operacionalizada pelo Banco

---

<sup>22</sup>Através da Lei nº 5.626, de 12 de julho de 1968.

Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e pela Caixa Federal. Conforme o Rio Grande do Sul (2020a):

Esse primeiro incentivo era operado por meio de subsídio financeiro e depositado em banco, em conta especial intitulada “Fundo de Desenvolvimento”, ao qual o contribuinte tinha acesso para destiná-lo ao capital de giro ou a investimento fixo para “ampliar, modernizar e integrar os projetos beneficiados, desde que localizados neste Estado”. (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 09).

Neste contexto, em 1972 criou-se o Fundo Operação Empresa (FUNDOPEM)<sup>23</sup>, o fundo de incentivo fiscal gaúcho mais conhecido do Rio Grande do Sul, que dura até hoje e que passou diversas transformações até chegar nos moldes atuais. Ele foi criado para incentivar a instalação e a expansão de empresas industriais mediante a cobertura dos encargos financeiros com recursos governamentais do RS. A destinação dos recursos visava financiar encargos financeiros decorrentes de empréstimos concedidos pelo Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul (BRDE) através de subsídio para cobrir parte dos juros devidos ao referido banco. Esta fase durou de 1972 a 1987 (ROSA, 2009; RIO GRANDE DO SUL, 2020a).

Com o passar dos anos, o fundo passou por diversas mudanças e diferentes métodos de incentivo para atração de empresas. Na gestão do Governador Pedro Simon (1986 -1990) foi utilizado subsídios via gasto orçamentário direto ao invés da renúncia de receita.

A primeira mudança – ainda na gestão Simon – foi vincular o subsídio a 50% do chamado “ICMS adicional” gerado pelos projetos incentivados e que já deviam ter sido financiados pelo BRDE, Badesul ou Banrisul. Ou seja, metade do aumento de arrecadação gerada pelos projetos incentivados seria devolvido às empresas sob a forma de gasto orçamentário – e, diferentemente do período anterior, esse subsídio não funcionaria mais como empréstimo (ou seja, passou a ser um incentivo a fundo perdido). (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 11).

Na gestão do governador Alceu Colares (1991-1994) foram criados diversos subprogramas específicos de incentivos empresariais vinculados ao FUNDOPEM/RS. Entre estes, destacaram-se: “Plano Desenvolver”, “Pró-Emprego”, “Nenhum Gaúcho sem Emprego”, “Nenhum Município sem Indústria”, “Pró-Produtividade Rural” e “Proplast” (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 11).

---

<sup>23</sup> Criado através da Lei nº 6.427, de 13 de outubro de 1972. (RIO GRANDE DO SUL, 1972).

Durante este período, outro programa teve um papel relevante para atração de investimentos no RS, o Fundo de Fomento Automotivo do Estado (FOMENTAR/RS), que foi criado em meio a competição pela instalação de montadoras na década de 1990. O FOMENTAR/RS foi instituído pela Lei nº 10.896, de 26 de dezembro de 1996, no então governo Antônio Britto. Este programa tinha o plano de consolidação de um polo automotivo no RS e a montadora de veículos General Motors (GM), instalada no município de Gravataí-RS, foi um dos seus beneficiários diretos. Neste plano, o governo oferecia “por meio de crédito presumido do ICMS ou recursos diretos – um financiamento para capital de giro das empresas, limitado a 9% do faturamento mensal do empreendimento”<sup>24</sup>.

Conforme Kapron (2009) e Dal Maso (2009), a partir de 1998 ocorreram mudanças significativas no principal programa de atração de investimentos do Estado do RS. O FUNDOPEM/RS se transformou na modalidade de financiamento e não mais em subsídio ou crédito a fundo perdido. Nesta modelagem, o financiamento com condições favorecidas era realizado através do crédito presumido de ICMS, com período de carência (até cinco anos) e as empresas participantes do programa deveriam devolver os recursos em até 96 parcelas mensais. No mesmo sentido, conforme Rio Grande do Sul (2020):

A partir de 1998, porém, com o início da vigência da Lei 11.028/1997, foi retomado o Fundopem na modalidade “financiamento”, por meio da extinta Caixa Estadual S/A - Agência de Fomento (atualmente Badesul). Ou seja, o valor que as empresas deixam de recolher pelo crédito presumido (até 75% do ICMS incremental) se transforma em dívida para com o estado e deve ser devolvido com atualização monetária (de 20% a 90% do IGPDJ) e juros (de 1% a 6% a.a.), conforme as condições e enquadramento no programa, com prazo de fruição de oito anos, mais cinco anos de carência e outros oito anos para pagamento (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 69).

Conforme Kapron (2009, p. 333), a partir de 2003 ocorre uma nova mudança na concessão de benefícios fiscais no Estado do Rio Grande do Sul com a criação da modalidade “Integrar”, através da Lei nº 11.916 de 2003. Esta modalidade reintroduziu a forma de benefícios a fundo perdido de parte dos recursos financiados. Conforme o Rio Grande do Sul (2020a):

Em 2003, o Fundopem foi atualizado pela Lei nº 11.916/03, que reduziu os juros do financiamento para no máximo 4% a.a. e criou um sistema de

---

<sup>24</sup> Rio Grande do Sul (2020, p. 13-14).

abatimento das parcelas financiadas (denominado Integrar-RS), baseado no índice de desenvolvimento socioeconômico da localidade de instalação das empresas, uma espécie de incentivo para investimentos nas regiões mais pobres do estado. Essa mesma lei permitiu que empresas beneficiadas pelas legislações anteriores reformulassem seus projetos aprovados para usufruir dos descontos nos valores financiados e também para solicitar a prorrogação do prazo de fruição do incentivo a “fundo perdido” que havia sido interrompido em 1997(RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 69).

Demonstra-se no Quadro 3 a evolução histórica das formas de viabilização da política de incentivos via FUNDOPEM/RS no Rio Grande do Sul através de um resumo das principais fases do programa.

**Quadro 3 – Alterações Significativas na forma de Incentivo utilizada pelo FUNDOPEM/RS -1972 a 2020**

<b>Período / Norma</b>	<b>Forma de Incentivo</b>
De 1972 a 1987 (Lei nº 6.427, de 13 de outubro de 1972)	O programa FUNDOPEM/RS foi instituído em 1972. Até 1987, o programa era vinculado ao aumento de produção - 30%. A forma de realização do incentivo era através de subsídio de juros em financiamentos do BRDE com prazo de até 12 anos.
De 1988 a 1997 (Lei nº 8.575, de 27 de abril de 1988)	De 1988 até os dias atuais, o programa desvincula-se do aumento de produção e fica vinculado à geração de ICMS adicional. Como forma de incentivo neste período é utilizado incentivo financeiro (subsídio) a fundo perdido em todo o período, exceto de setembro de 1996 a 1997, em que foi utilizado incentivo fiscal (crédito simbólico) também a fundo perdido.
De 1998 a 2003 (Lei nº 11.028, de 10 de novembro de 1997)	O programa foi substancialmente modificado e entra na fase de financiamento. Nesta fase, o programa realiza-se mediante incentivo financeiro, via empréstimo com condições favorecidas, operacionalizado como crédito presumido, tendo o Badesul como agente financeiro. Esta forma de incentivo
De 2003 a atualidade (Lei nº 11.916, de 02 de junho de 2003).	O incentivo realiza-se da mesma forma que de 1998 a 2003, através de financiamento, entretanto, a partir de 2003, com a criação do INTEGRAR/RS, modalidade vinculada ao FUNDOPEM/RS, é reintroduzido o subsídio a fundo perdido de parte dos recursos financiados, ou seja, uma parcela dos recursos que foram financiados via FUNDOPEM/RS podem ser subsidiadas a fundo perdido através da modalidade INTEGRAR/RS.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Relatório dos Benefícios Fiscais do RS – SEFAZ/RS (2020) e Rosa (2009).

## 4.2 RENÚNCIA DE RECEITA COMO POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO?

A concessão de incentivos fiscais sob a forma de renúncia de receitas tem sido a principal estratégia de política pública realizada pelos estados da federação para atrair novos investimentos e promover desenvolvimento econômico<sup>25</sup>. Neste sentido, o ICMS tem sido a principal forma de competição na guerra fiscal travada entre os entes subnacionais.

A partir dos anos 1990, a competição entre os estados aumentou consideravelmente proporcionando uma acirrada guerra fiscal. Cardozo (2010) aborda que a guerra fiscal tem uma relação estreita com o sistema tributário nacional e as regras do ICMS, que favorecem o acirramento do conflito federativo entre os estados, ao contrário da tendência mundial do imposto sobre o valor agregado, que costuma ser de competência do poder central. Além disto, ela é intensificada por outros elementos explicativos, como: “a redução da participação do governo federal na promoção de políticas de desenvolvimento regional e as respostas dadas pelos governos estaduais em um contexto de restrições de gasto” (2010, p. 23).

Neste sentido, ocorreu uma espécie de concorrência entre estados através da abdicação de impostos para atrair investimentos, sem que os resultados dessa política pública pudessem ser, criteriosamente, avaliada em termos de sua contribuição para o desenvolvimento econômico e social. Em relação a esta competição tributária entre estados, Nóbrega (2004) afirma que:

Tal prática levou a uma competição desordenada promovendo o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la, visto que os pequenos Estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, não considerando, muitas vezes, de forma clara o retorno dos mesmos (NÓBREGA, 2004, p. 8).

Ocorre que a federação como um todo acaba perdendo arrecadação e muitas vezes o estado concede os incentivos para empresas, que já se estabeleceriam naquela localidade, mesmo sem o incentivo fiscal. O que acaba gerando uma sequência de desonerações com efeitos contraproducentes para o desejado equilíbrio

---

<sup>25</sup> Segundo Souza (2011, p. 7), define-se o desenvolvimento econômico, pela: “existência de crescimento econômico contínuo (g), em ritmo superior ao crescimento demográfico (g\*), envolvendo mudanças estruturais e a melhoria de indicadores econômicos”.

fiscal, além de tornar insustentável a realização de políticas públicas básicas pelo ente estatal, como políticas de: saúde, educação, segurança pública e assistência social.

Mesmo gerando efeitos deletérios ao sistema, a política de concessão de benefícios fiscais através de renúncia de receitas (gastos tributários) tem sido aplicada pelos governantes, com a visão de que possa estimular o investimento, o crescimento e a geração de empregos em determinado setor ou cadeia produtiva a médio e longo prazo e ainda promover um círculo virtuoso de desenvolvimento em seus territórios. Almeida (2001) sustenta que:

[...] Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geo-econômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes (ALMEIDA, 2001, p. 54).

Entretanto, apesar da expectativa, de que a renúncia de receita e demais formas de incentivos fiscais proporcionam a ampliação de investimentos privados, contribuindo assim, para o desenvolvimento econômico, a literatura aponta resultados controversos.

Orair, Siqueira e Gobetti (2016) analisaram o resultado das políticas fiscais no Brasil no período de 2002 a 2016. Os autores concluíram que a política de concessão de subsídios fiscais resultou num multiplicador não significativo em qualquer posição do ciclo econômico, seja no período de expansão ou de recessão. Estes resultados ajudam a explicar o insucesso desta política fiscal para “sustentar o crescimento econômico a partir de 2011, quando esse tipo de estímulo cresceu significativamente, via desonerações, empréstimos do BNDES e outros programas, em substituição aos investimentos públicos” (2016, p. 5).

Outro estudo importante, em que reforça os aspectos negativos oriundos da concessão de renúncias tributárias foi realizado por Goularti (2018), em que foi analisado a trajetória da política de desoneração tributária no Brasil nos últimos 50 anos. Segundo o autor, esta política acabou sendo utilizada como instrumento de transferência de renda para setores mais ricos da sociedade, além de ter reforçado a

regressividade do sistema tributário brasileiro e a limitação dos gastos e investimentos que poderiam contribuir para o desenvolvimento nacional. Ele menciona que:

As desonerações fiscais tiveram peso expressivo no orçamento ao longo de todo o período analisado. Na década de 1970, elas representavam, em média, aproximadamente, 3,5% do PIB. Essa proporção declinou no início dos anos de 1980 (em torno de 2,7%), mas voltou a crescer ao longo da década (3,3% em 1988). Nos anos de 1990, com a gestão econômica neoliberal, o patamar médio ficou em torno 1,6% do PIB e, partir da crise financeira internacional da década passada voltou a crescer: 1,99% (2006); 3,34% (2010); 3,52% (2014) e 4,67% (2016). (GOULARTI, 2018).

É importante ressaltar que os benefícios da concessão de incentivos que envolvam renúncia de receitas devem ser avaliados sempre em termos de desenvolvimento, seja na geração de emprego, renda e outros indicadores que permitam avaliar a efetividade da abdicação da arrecadação da receita tributária, afinal, conforme Scaff (2015, p. 313), ocorre “comprometimento das gerações futuras em detrimento das atuais, uma vez que o dinheiro que se deixa de arrecadar hoje terá impactos no futuro”.

Neste sentido, Somavilla e Lobato (2009) citam a dificuldade da realização das estimativas de impacto e os perigos do uso desenfreado desta política pública:

Apesar de a política de estímulo pela via tributária ser justificada pelas intenções sociais e econômicas que a cercam, seu uso desenfreado não é aconselhável. Isso porque, em regra, as estimativas de impacto são muito difíceis de ser realizadas, possibilitando que, por vezes, os verdadeiros objetivos dos governantes sejam mascarados. Por essa razão e considerando o elevado volume de recursos que a concessão de incentivos geralmente envolve, exige-se um controle efetivo sobre o atendimento de seus requisitos legais que, ao mesmo tempo, possibilite a verificação de suas vantagens e custo financeiro (SOMAVILLA, LOBATO, 2009, p. 69).

Cardozo (2011) analisa os efeitos dos incentivos fiscais decorrentes da Guerra Fiscal, através de um estudo de caso sobre o estado do Paraná. Entre as conclusões da autora estão que não necessariamente o incentivo foi direcionado para a atração de novos investimentos, mas foram direcionados na tentativa de que a empresa se mantenha no estado. Entre os destaques do estudo, a autora cita que apenas uma atividade (setor automotivo) concretizou uma mudança significativa na estrutura produtiva paranaense. Além disto, esta política pública teve como efeitos a manutenção de desigualdades regionais no estado. Conforme a autora:

A única atividade incentivada que foi responsável por uma mudança significativa na estrutura produtiva do estado do Paraná foi o setor automotivo. Nem todas as atividades incentivadas passaram por um processo de desconcentração espacial em termos nacionais em direção ao Paraná. No que se refere à atividade Fumo, o Paraná perdeu participação; em Alimentos e Bebidas manteve participação praticamente estável; teve ganhos em Papel e Celulose, mas o maior ganho foi em Fabricação e Montagem de Veículos Automotores. Além desse aspecto do problema, percebe-se uma importante tendência concentradora desses incentivos nas regiões mais dinâmicas do estado do Paraná, mostrando que a guerra fiscal, embora revestida de uma roupagem de política subnacional de atração de investimentos, reforça as desigualdades territoriais dentro do estado (CARDOZO, 2011, p. 18).

Kapron (2009) aborda as principais políticas públicas de desenvolvimento econômico do Governo do estado Rio Grande do Sul na década de 1990, identificada como política de atração de investimentos, realizadas através do Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS). Na análise, o autor não consegue estabelecer uma relação de custo-benefício nesta política pública e que com exceção de dois setores (fumo e petroquímico), que agregaram ao novo produto industrial após as concessões, os outros setores, incluindo os mais beneficiados pelo programa tiveram reduções nos postos de trabalho. Conforme o autor:

A presente análise **não permite estabelecer uma relação de custo-benefício da política de incentivos aos investimentos privados apresentados(...)** em termos de produto, **pelo menos os dois setores mais beneficiados (fumo e petroquímico) tiveram uma participação mais expressiva no novo produto industrial agregado à economia gaúcha nos anos posteriores às concessões.** Basicamente, foram os responsáveis pelo aumento do conjunto dos SBF na participação no produto industrial do RS. **Percebe-se que os setores mais beneficiados não foram os mais geradores de empregos. Pelo contrário, alguns setores tiveram redução nos postos de trabalho, outros, incremento pouco expressivo.** Volumes um pouco mais significativos de empregos só foram percebidos nos anos mais distantes das concessões, certamente mais influenciados por outras variáveis econômicas (KAPRON, 2009, p. 358). (grifo do autor)

O estado do Rio Grande do Sul realizou em 2020, um estudo sobre a política de benefícios fiscais de ICMS concedidos no estado, com o título “Benefícios Fiscais no Rio Grande do Sul: uma Análise Econômica dos Incentivos Fiscais – ICMS”. Entre os aspectos analisados, destaca-se a falta de efetividade dos incentivos fiscais em relação aos objetivos sociais e econômicos via renúncia de receita com créditos presumidos. Na análise realizada, verificou-se que:

[...]os setores que mais usufruem de crédito presumido também estão, em geral, submetidos a cargas tributárias mais baixas do que a média. **Dessa forma, a contribuição dos setores mais beneficiados para a arrecadação do Estado é bastante baixa, seja por causa dos créditos presumidos,**

**seja pelas alíquotas e bases de cálculo reduzidas** (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 34). (grifo do autor)

Outra conclusão importante refere-se a falta de evidência conclusiva entre o grau de benefício fiscal e o desempenho setorial. Conforme o estudo:

De modo geral, porém, **não há evidências conclusivas de relação entre o grau de benefício fiscal e o desempenho setorial**, seja pela dificuldade de isolar os efeitos do crédito presumido entre tantos fatores que concorrem para estimular ou retrain a atividade econômica, seja pela existência de diferentes elementos motivadores da concessão de benefícios, incluindo as ações de ofensiva ou defesa na guerra fiscal (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 36). (grifo do autor)

Por fim, o mesmo estudo analisou os impactos dos incentivos fiscais do ICMS (Renúncia de Receita) sobre o nível de emprego no Rio Grande do Sul empregando análise em painel. Os resultados obtidos, também neste caso “não foram estatisticamente significativos nem robustos o suficiente para assegurar, com razoável grau de confiança, que os benefícios fiscais sensibilizem positivamente o nível de emprego” (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 57).

A partir da análise deste capítulo, constata-se que a política de concessão de renúncia de receita, assim como as demais políticas de incentivo fiscal, não apresenta na literatura evidências conclusivas, de forma que se possa corroborar que esta política pública afete positivamente as principais variáveis que proporcionam o desenvolvimento econômico. No capítulo 5 desta dissertação, apresenta-se o estudo de caso sobre a renúncia de receita do estado do Rio Grande do Sul.

## 5 A RENÚNCIA DE RECEITA: ESTUDO DE CASO DO ESTADO DO RS

Neste Capítulo apresenta-se o estudo de caso sobre a renúncia de receita no estado do Rio Grande do Sul. Objetiva-se além de sistematizar e analisar os recursos renunciados pelo estado do RS, no período de 2012 a 2019, analisar o grau de transparência que envolve o tema e verificar como a renúncia de receita é abordada no processo do ciclo orçamentário, à luz das exigências da LRF. Ou seja, para que o estado do RS, cumpra os preceitos de equilíbrio fiscal, as normas legais estabelecem exigências, tanto pela ótica da despesa, quanto pela receita. Neste sentido, investigou-se o cumprimento das normas referente a renúncia para verificar se são negligenciadas ou se são atendidas com o mesmo rigor das normas que tratam da despesa com intuito de confirmar ou não as evidências que embasam as hipóteses deste estudo.

Para atingir estes objetivos, apresenta-se na Seção 5.1 a metodologia da pesquisa; na Seção 5.2 faz-se a sistematização dos dados quantitativos sobre a renúncia de receita de impostos de competência estadual (ICMS, IPVA e ITCD), incluindo a renúncia de receita de ICMS realizada através do programa FUNDOPEM/RS. Na Seção 5.3 realiza-se a análise documental sobre como a renúncia de receita é abordada nas peças que compõem o ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA) e por fim, na Seção 5.4 apresenta-se a análise sobre a transparência das informações sobre renúncia de receita à luz da LRF e demais normas vigentes.

### 5.1 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa tem o foco na análise os dados relativos à renúncia de receitas do estado do Rio Grande Sul, no período de 2012 a 2019. Caracteriza-se por um estudo exploratório<sup>26</sup>, em que procura-se verificar evidências através de

---

<sup>26</sup> São investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos. Empregam-se geralmente procedimentos sistemáticos ou para a obtenção de observações empíricas ou para as análises de dados (ou ambas, simultaneamente). Obtém-se frequentemente descrições tanto quantitativas quanto qualitativas do objeto de estudo, e o investigador deve conceituar as inter-relações entre as propriedades do fenômeno, fato ou ambiente observado (MARCONI, LAKATOS, 2003, p. 188).

procedimentos empíricos e descrição da análise de dados para refutar ou comprovar as hipóteses da pesquisa.

Para atender aos objetivos, realizou-se uma pesquisa documental<sup>27</sup>, por meio de informações coletadas através dos páginas eletrônicas institucionais. Foram analisados os Planos Plurianuais de (2012 - 2015); (2016 - 2019), as Leis de Diretrizes Orçamentárias de 2012 a 2019 e dos Orçamentos Anuais de 2012 a 2019, obtidos através da Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (SPGG/RS).

Analisou-se também os Demonstrativos das Desonerações Fiscais, que são publicados anualmente, pela Secretaria da Fazenda do RS(SEFAZ/RS). Do mesmo modo, foi analisado o relatório sobre benefícios fiscais (análise econômica dos incentivos fiscais do ICMS), publicado em 2020, em que obteve-se dados históricos importantes para esta pesquisa. Realizou-se também a coleta de dados sobre gastos com Saúde e Educação, a qual foram obtidos por meio do Portal da Transparência do RS. Da Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Turismo (SEDETUR/RS) foi obtido o Demonstrativo do FUNDOPEM/RS, com informações relevantes sobre o programa, como investimentos realizados, empregos gerados, principais setores e regiões beneficiadas. Além disto, foram analisados os Relatórios e Pareceres Prévios sobre as contas do Governador do Estado do RS, extraídos da página oficial do Tribunal de Contas do Estado do RS (TCE/RS).

Utilizou-se também de informações secundárias disponibilizadas por outras fontes, como do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para obter informações sobre a Pesquisa Industrial Anual, sobre o PIB e sobre a inflação do período; Do mesmo modo, foram obtidas informações na página do Departamento de Economia e Estatística(DEE), que encontra-se vinculado a SPGG/RS, para obter dados sobre o IDESE (SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, GOVERNANÇA E GESTÃO, 2021b) e o PIB.

A sistematização dos dados quantitativos sobre renúncia do receita do estado do RS, no período de 2012 a 2019, teve como fonte o Demonstrativo das

---

<sup>27</sup> Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros. (VERGARA, 2007, p. 46).

Desonerações Fiscais (RECEITA ESTADUAL RS, 2020), o qual apresenta a retrospectiva histórica com dados anuais por imposto. Ressalta-se que as informações que constam no demonstrativo das desonerações baseiam-se nos sistemas de informações fiscais da Receita Estadual, principalmente com a utilização de mensuração indireta partir de informações de saídas declaradas pelos contribuintes. Desta forma:

A extração dos dados brutos é feita a partir das Guias de Informação e Apuração do imposto - GIA (preenchidas pelos contribuintes) e, excepcionalmente, de outras bases de dados não constantes nas referidas guias. (...) O universo de contribuintes abrangido pelas GIA não inclui as empresas dispensadas de apresentação, como as do Simples Nacional, as pessoas físicas e os produtores rurais. Para as empresas que não usam a GIA, caso das enquadradas no "Simples Nacional", é feita uma estimativa à parte, inserida nos demonstrativos como "Microempresas e EPPs" (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p .09).

Todavia, as informações sobre a renúncia na modalidade de créditos presumidos é obtida diferentemente das demais estimativas realizadas pela SEFAZ/RS, citadas no parágrafo anterior. As informações sobre créditos presumidos de ICMS, informada nos Demonstrativos de Desoneração, estão relacionados diretamente ao valor do imposto desonerado, sem a necessidade de elaboração de uma metodologia específica de estimação (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 10).

Desta forma, realizou-se a análise quantitativa dos três impostos de competência estadual: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCD). Pesquisou-se o comportamento histórico, as principais modalidades e os principais setores econômicos beneficiados com as desonerações. Buscou-se também demonstrar a relação entre a renúncia de receita de ICMS e os gastos com Saúde e Educação, além da relação com a arrecadação total efetivada e o PIB, através de dados atualizados pelo IPCA/IBGE, a preços de 30 de junho de 2021. Além disto, analisou-se também a representatividade dos valores de renúncia via FUNDOPEM/RS, que é viabilizado através de renúncia com créditos presumidos de ICMS. Buscou-se demonstrar a forma em que os benefícios são usufruídos, a relação entre investimentos realizados que poderão usufruir dos benefícios e a geração de empregos por setor econômico, além da comparação no

tocante aos projetos aprovados para usufruir recursos públicos com o intuito de analisar como distribuí-se os benefícios fiscais nas regiões do RS.

Com relação a sistematização dos dados qualitativos, ou seja, fruto da análise documental, em especial dos documentos que compõem o ciclo orçamentário – PPA, LDO e LOA, analisou-se as peças orçamentárias conjuntamente com os anexos e demais demonstrativos presentes nas respectivas leis, à luz da LRF e do Texto Constitucional, com o intuito de buscar evidências para comprovar ou refutar as hipóteses de pesquisa. Dentre estas, a obrigatoriedade de divulgação do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita nos termos do artigo 4º, § 2º, inciso V; a obrigatoriedade do Demonstrativo Regionalizado da Renúncia de Receita, conforme o § 6º do artigo 165 da CF/1988 e das medidas de compensação previstas nos termos do artigo 5º, inciso II e artigo 14 da LRF. Por fim, ao final do capítulo demonstra-se os resultados da pesquisa sobre renúncia de receita, quanto a transparência das informações.

## 5.2 A RENÚNCIA DE RECEITA NO ESTADO DO RS: DADOS QUANTITATIVOS

### 5.2.1 Renúncia de Receita de ICMS

Em relação à renúncia de receita de impostos de competência dos estados<sup>28</sup>, apresenta-se o comportamento da renúncia de receita do ICMS do estado do RS, no período de 2012 a 2019, na Tabela 1. A competência estadual do ICMS está previsto no artigo 155, II, da CF/1988, e a partilha de 25% do produto da arrecadação do ICMS dos estados para os respectivos municípios está previsto no artigo 158 da Carta Magna de 1988.<sup>29</sup> A regulamentação do ICMS, no estado do RS, está prevista na Lei Estadual nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989 e pelo Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997 (Regulamento do ICMS).

Conforme demonstrado na Tabela 1, o ICMS no RS representa em torno de 90% do total da arrecadação estadual. Este dado não surpreende, pois, considerando

---

<sup>28</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988).

<sup>29</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...] IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (BRASIL, 1988).

o total da arrecadação do país (união, estados e municípios) o ICMS, representa 20,92% do total da arrecadação do país, em 2018, representando o tributo que mais arrecada, segundo Receita Federal (2020).

Nos valores analisados neste tópico, não estão computadas as desonerações heterônomas, isto é, as que são concedidas por ente federativo diferente daquele que tem competência para a criação do tributo, como as destinados à exportação de produtos industrializados, que já constavam na CF/1988 e a desoneração sobre os produtos primários e semielaborados que foram acrescidos inicialmente pela LC nº 87/1996(Lei Kandir) e posteriormente incluído no texto constitucional através da EC nº 42/2003.

A Tabela 1 demonstra, no período de 2012 a 2019, a comparação de quanto foi arrecadado com ICMS, quanto foi renunciado, a base da arrecadação potencial (se não ocorresse a renúncia de receita), quanto representa em percentual a respectiva renúncia de receita do ICMS. Além disto, demonstra-se qual é a participação arrecadação deste imposto em relação a arrecadação total de impostos no estado (ICMS, IPVA, ITCD).

**Tabela 1 – Comportamento da Renúncia de Receitas de ICMS no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores Nominiais – em R\$**

Ano	ICMS				Arrecadação Total de Impostos	
	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação Potencial	% Renúncia	Arrecadação	% ICMS na Arrecadação
2012	21.378.208.631	5.620.191.846	26.998.400.477	20,82%	23.515.138.746	90,9
2013	24.060.565.601	6.741.367.339	30.801.932.940	21,89%	26.461.496.078	90,9
2014	25.854.213.139	8.150.582.083	34.004.795.222	23,97%	28.422.996.069	91,0
2015	27.125.892.798	7.326.686.986	34.452.579.784	21,27%	30.184.584.382	89,9
2016	30.385.773.403	8.004.756.008	38.390.529.411	20,85%	33.343.159.009	91,1
2017	31.933.423.386	7.803.572.562	39.736.995.948	19,64%	34.955.856.142	91,4
2018	34.804.646.308	8.503.897.210	42.960.816.062	19,79%	37.803.139.946	92,1
2019	36.090.540.414	8.767.203.437	44.857.743.851	19,54%	40.211.274.476	89,8
<b>Total</b>	<b>231.633.263.680</b>	<b>60.918.257.471</b>	<b>292.203.793.695</b>	<b>20,85%</b>	<b>254.897.644.848</b>	<b>90,8</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais - SEFAZ/RS (2020).

Com base na Tabela 1, verifica-se que de 2012 a 2019, em média, 20,85% do valor que poderia ter sido arrecadado a título de ICMS foi objeto de renúncia de receita, sendo que o valor renunciado de ICMS nestes oito anos de análise ultrapassa os 60,9 bilhões de reais. Para efeitos de comparação, no mesmo período, a despesa com a função Educação teve o dispêndio de 61 bilhões, enquanto a função Saúde teve gastos de 46,8 bilhões de reais, ou seja, os gastos com Saúde no estado perfazem apenas 76,9% do valor renunciado com ICMS. Diante dessa magnitude, não é razoável que os recursos que deixaram de entrar nos cofres públicos, tenham tratamento diferenciado em relação a transparência, quando compara-se com as despesas realizadas via orçamento público como educação, saúde e outras áreas, as quais se subordinam as regras de transparência, limites de gastos estabelecidas pela LRF e dos normativos do ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA). Chama a atenção também, que não há normas que estabeleçam limites às renúncias, similarmente aos limites de gastos, executados via orçamento público.

Na Tabela 2 demonstra-se o comportamento da renúncia de receita de ICMS, por modalidades: créditos presumidos, isenções, empresas optantes do programa Simples e a redução da base de cálculo do ICMS.

**Tabela 2 – Comportamento da Renúncia de Receitas de ICMS por modalidade no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores Nominais – em milhões de R\$**

Ano	Créditos Presumidos		Isenções		Optantes Simples		Redução da B.C.		Renúncia Total de ICMS	
	Valor	% Renúncia	Valor	% Renúncia	Valor	% Renúncia	Valor	% Renúncia	Valor	% Renúncia
2012	2.455	43,7	1.335	23,8	1.001	17,8	829	14,7	5.620	100
2013	2.687	39,9	1.925	28,6	1.198	17,8	932	13,7	6.742	100
2014	2.989	36,7	2.453	30,1	1.488	18,3	1.221	14,9	8.151	100
2015	2.499	34,1	2.055	28,1	1.548	21,1	1.224	16,7	7.326	100
2016	2.544	31,8	2.311	28,9	1.824	22,8	1.326	16,5	8.005	100
2017	2.690	34,5	2.090	26,8	1.701	21,8	1.322	16,9	7.803	100
2018	2.969	34,9	2.358	27,7	1.586	18,7	1.591	18,7	8.504	100
2019	3.126	35,7	2.440	27,8	1.673	19,1	1.528	17,4	8.767	100
<b>Total</b>	<b>21.959</b>	<b>36,0</b>	<b>16.967</b>	<b>27,9</b>	<b>12.019</b>	<b>19,7</b>	<b>9.973</b>	<b>16,4</b>	<b>60.918</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais - SEFAZ/RS (2020).

Após a demonstração da Tabela 2, é importante rever os conceitos das principais modalidades de renúncia de receita no Estado do Rio Grande do Sul. Conforme abordado anteriormente no Capítulo 2, o crédito presumido constitui segundo Broliani (2004, p. 84) uma “ficção jurídica” pois, refere-se a um valor adicional

de crédito fiscal independentemente do crédito a qual o contribuinte teria direito, em virtude das compras de mercadorias ou da aquisição de serviços. Dentre as modalidades de renúncia de ICMS, o crédito presumido é a principal forma de desoneração realizada no estado do Rio Grande do Sul, atingindo no período analisado a média de 36% de participação em relação ao total de renúncia de receita. Esta modalidade é utilizada visando estímulos às cadeias produtivas, manutenção e atração de investimentos privados.

Já a isenção, é a dispensa estabelecida em lei do pagamento do tributo. Segundo Rocha (2008, p. 479) na isenção ocorre uma “hipótese de incidência, mas cujo crédito é excluído pela lei dita isentiva”. Desta forma, constata-se através da Tabela 2, que a isenção é segunda principal modalidade de renúncia de receita no estado do RS, com uma participação média de 27,9% em relação ao valor total renunciado.

É importante ressaltar dentre as modalidades de renúncia de receita, o caso específico da modalidade “Optantes Simples”. Nesta renúncia abrange as empresas optantes do programa Simples Nacional<sup>30</sup>, com receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores até 3,6 milhões, incluindo os benefícios adicionais do programa “Simples Gaúcho”, criado através da Lei nº 13.036, de 2008. Neste programa, as empresas estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul, que estiverem enquadradas no Simples Nacional, ainda contam com o benefício da isenção de ICMS (para as empresas, cuja receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração seja igual ou inferior a 360 mil reais). Para as empresas com faturamento superior ao limite de isenção, existe a possibilidade de redução parcial do valor a pagar de ICMS de forma escalonada, que inicia-se em 40% de redução de ICMS para empresas com faturamento de até 720 mil reais, até chegar a uma redução de 3% em empresas com faturamento de até 3,6 milhões de reais.

Este incentivo adicional, decorrente do Simples Gaúcho, foi estimado em 2019, em R\$ 456 milhões (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 23), ou seja, mais de 27% da renúncia com as empresas optantes do simples, decorreu exclusivamente da opção estadual de Renúncia de ICMS ao conceder isenções além das regras estabelecidas no Simples Nacional. Em 2019, os benefícios do simples foram utilizados por quase

---

<sup>30</sup> Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, criado através da Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006.

160 mil empresas no Estado, o que representa 84% do total de empresas que usufruíram de desonerações fiscais (renúncia de receita) em 2019 (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 19).

Entretanto, é importante citar que em função das mudanças ocorridas no Simples Gaúcho, através da Lei nº 15.576 de 2020, a partir de 2021 não haverá reduções do ICMS para as empresas enquadradas no Simples Nacional com faturamento anual acima de 360 mil reais, mantendo a isenção apenas às empresas com faturamento anual igual ou inferior a 360 mil reais.<sup>31</sup>

Todavia, é preciso salientar a controvérsia existente quanto ao enquadramento conceitual do simples nacional como renúncia de receita. Na mesma linha da SEFAZ/RS, a Receita Federal também considera este programa como renúncia de receita, sendo inclusive quantificado através do Demonstrativo dos Gastos Tributários, realizado pela Receita Federal, como a principal renúncia de tributos federais totalizando 23,14% de todo o volume de renúncia de receita em 2018(Receita Federal, 2021).

Entretanto, ressalta-se que a sistemática de tributação diferenciada do programa Simples, deriva de dispositivos presentes na Carta Magna de 1988, em que ficou assegurado o tratamento favorecido a empresas de pequeno porte, como o inciso IX do art. 170 da CF/1988, que prevê “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Do mesmo modo, no art. 146, III, “d” é estabelecido que caberá a Lei Complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Além disto, o art. 179 do Texto Constitucional determina o tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte pelos entes federativos, seja pela simplificação de suas obrigações, incluindo as tributárias, seja pela eliminação ou redução destas por meio de lei. Conforme o art. 179 da CF/1988:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei,

---

<sup>31</sup> Conforme o art. 2.º, da Lei nº 13.036 de 2008, atualizada pela Lei nº 15.576 de 2020: Ficam isentas do ICMS as empresas estabelecidas neste Estado e enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Federal n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, cuja receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). (RIO GRANDE DO SUL, 2020c).

**tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (Brasil, 1988). (grifo do autor)**

No mesmo sentido, Carneiro e Raupp(2021, p. 99) afirmam que pela essência principiológica do tratamento diferenciado ao simples nacional, o seu atendimento não configuraria uma “renúncia de receita”, e sim o atendimento a um preceito constitucional sistemático. Para chegar a esta conclusão, Carneiro e Raupp(2021, p.98) argumentam que se uma despesa tributária “priva o governo de suas receitas” e o regime diferenciado estruturado no formato atual de Simples Nacional têm previsão principiológica constitucional, o Simples Nacional não pode ser enquadrado no conceito de despesa tributária.

Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados, o projeto de Lei Complementar nº 558/2018, em que altera dispositivos da LRF e do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte ( Lei Complementar nº 123 de 2006) com o intuito descaracterizar o Simples Nacional como renúncia fiscal.

Desta forma, apesar das divergências sobre este tema, ressalta-se que a inclusão do simples como renúncia de receita, acaba por desviar o foco dos principais beneficiários dos gastos tributários, que são privilegiados com valores significativos e beneficiam-se do sigilo fiscal e da opacidade das informações.

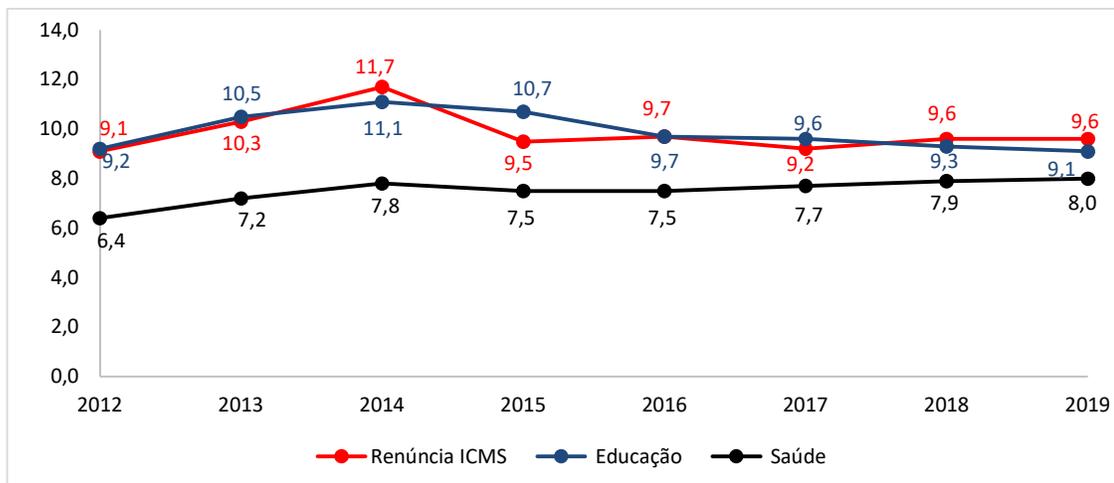
Quanto a renúncia de ICMS, sob a forma de redução da base de cálculo, ela fica na quarta posição entre as modalidades de renúncia de receita com participação de 16,4% de 2012 a 2019, conforme demonstrado na Tabela 2. Nesta modalidade, ocorre uma redução percentual da base de cálculo, sob a qual incidirá a alíquota tributária para o cálculo do imposto devido. Nesta perspectiva, Broliani (2004) esclarece que:

A doutrina costuma denominar tais benefícios de Isenção Parcial, no entanto, não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação. São formas de reduzir a tributação pela modificação do critério quantitativo da regra-matriz tributária. Não há anulação desse critério, como ocorre na isenção, mas mera modificação, mais benéfica para os que se enquadram nessa situação (BROLIANI, 2004, p. 71).

No Gráfico 1, demonstra-se o comportamento da renúncia de receita total do ICMS, em comparação com os gastos com a Função Saúde e Educação no mesmo período.

**Gráfico 1 – Comportamento das Estimativas de Renúncia de Receitas de ICMS em relação aos Gastos com a Função Saúde e Educação no Estado do RS: 2012 - 2019.**

**Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – em bilhões de R\$**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais do RS - SEFAZ/RS (2020) e Portal da Transparência do RS.

Através dos dados demonstrados no Gráfico 1, verifica-se que desde a crise econômica de 2015, a queda dos gastos com educação, que após atingir em valores atualizados em 2014, o patamar de 11,1 bilhões cai sequencialmente até atingir o menor patamar da série com 9,1 bilhões no ano de 2019. Observa-se também, que o montante renunciado anualmente, de 2012 a 2019, foi superior aos gastos na função saúde em todo o período de análise.

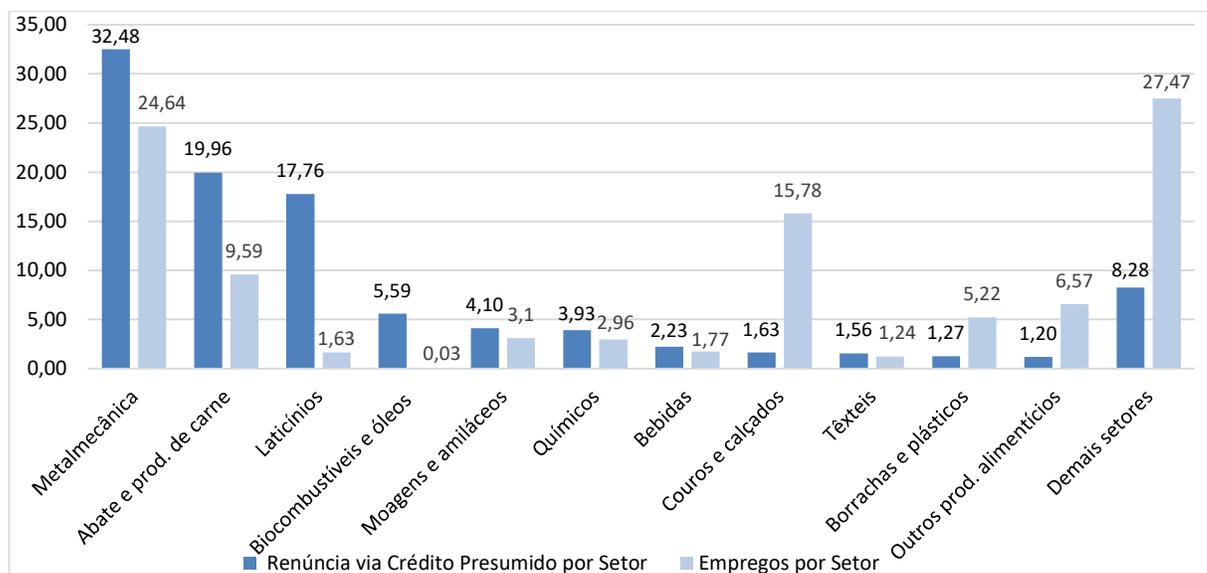
Aponta-se que no último ano de análise, em 2019, o valor renunciado com o ICMS, que é o imposto de maior relevância no estado do RS, é 20% maior que os gastos com saúde e quase 6% superior que os valores registrados com gastos em educação. Entre os motivos responsáveis para a renúncia deste imposto ser superior as principais despesas sociais, pode-se citar o fato de a renúncia de receita não tramitar entre os gastos diretos via orçamento público, o que acaba funcionando como um facilitador, já que os gastos tributários não estão sujeitos a controles e limites a que estão subordinadas as demais despesas. Isso ocorre, a despeito de a norma constitucional estabelecer a necessidade de lei para cada renúncia, objetivando assim “impedir que incentivos tributários sejam gerados num ambiente de desorganização legislativa e de escamoteamento de privilégios em favor de grupos de contribuintes” conforme aponta Mendes (2020, p. 1).

A despeito disso, parece que grupos de interesse, acabam tendo suas reivindicações atendidas, pelo fato de que os gastos via sistema de tributação acabam não sendo limitados por norma legal, como em relação as demais despesas orçamentárias como os limites e gastos com pessoal, com dívida e endividamento. Desta forma, a obtenção do equilíbrio fiscal está sendo obtida via corte de gastos prioritários como educação e saúde, ao invés da opção pelo corte de renúncias.

Neste sentido, é preciso ressaltar que a realização de gastos tributários específicos, quando realizada sem a possibilidade de comprovação, de que será benéfica para a sociedade, ocorre em detrimento das demais despesas que possuem um papel decisivo nos direitos fundamentais sociais, como saúde e educação. Afinal, conforme aumenta a renúncia de receita, em sentido inverso, diminui os limites obrigatórios de realização destas despesas com gasto de pessoal, cujo limite é definido por uma razão entre respectivo gasto e a receita corrente líquida, a qual é reduzida na proporção do aumento da renúncia.

No Gráfico 2, demonstra-se a participação de cada setor econômico na utilização de renúncia através crédito presumido de ICMS no estado do RS, em 2018, e a respectiva geração de empregos.

**Gráfico 2 – Participação por Setor Econômico na Renúncia de Receita via Crédito Presumido e Geração de Empregos no Estado do RS em 2018. Em %**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Relatório dos Benefícios Fiscais do RS – Rio Grande do Sul (2020) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2018)

Observa-se que a indústria metalmeccânica é o setor econômico com maior utilização de créditos presumidos e concentra quase um terço do total da modalidade. Os três principais setores beneficiados: metalmeccânico, abate e produção de carne e de laticínios chegam a 70,21% de todo o crédito presumido. Entretanto, os mesmos setores empregaram no período o percentual de 35,86%.

Neste comparativo, salienta-se o nível de participação de empregos no setor de laticínios (1,63%) em relação aos demais setores econômicos, ao mesmo tempo, em sentido inverso, possui acentuada participação no aproveitamento de benefícios via crédito presumido, com 17,76% de participação relativa em relação ao total concedido no ano de 2018. Nesta perspectiva, o próprio estudo realizado pelo Rio Grande do Sul (2020a) corrobora no sentido de que, em geral, os programas de incentivos não parecem ter objetivos muito claros que sirvam para impulsionar determinadas ações dos setores produtivos, como por exemplo:

Na cadeia de produção de leite e seus derivados, por exemplo, há pelo menos 10 diferentes dispositivos da legislação do ICMS concedendo crédito presumido para os produtores primários e para diferentes produtos da indústria: leite fluído, leite UHT, leite em pó, queijos, requeijão, manteigas, leite condensado, etc. Apesar dessa diversidade, metade das empresas de laticínios não recebe nenhum centavo de crédito presumido e quase metade do benefício fiscal concedido em 2018 foi concentrado por cinco empresas do setor (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 54).

Diante da possível interferência de grupos de poder para a manutenção destes benefícios, é imprescindível a transparência total dos beneficiados, para que possa viabilizar estudos mais robustos sobre os resultados da política pública de renúncia. Afinal, toda política pública deve ser monitorada, avaliada, corrigida e até extinta, se não atender aos princípios da eficiência, inclusive quando refere-se a política pública de concessão de benefícios fiscais via renúncia de receita.

### **5.2.2 O FUNDOPEM/RS e o Crédito Presumido de ICMS**

Conforme abordado na Seção 4.1 desta pesquisa, o FUNDOPEM/RS constitui-se em um dos principais instrumentos de atração e manutenção de empresas no estado do Rio Grande do Sul. O Fundo passou por diversas transformações, apresentadas no Quadro 3, até chegar na modalidade atual, em que é viabilizado através do modelo de financiamento via renúncia de receita com crédito presumido de ICMS. O programa possui um limite total de financiamento, que se concretiza, com

limite mensal de até 9% do faturamento bruto incremental, não podendo exceder ao valor correspondente a 90% do ICMS incremental devido, sendo que para as cooperativas, este valor pode chegar a 100%.

Conforme o Estado do Rio Grande do Sul (2019)<sup>32</sup>, o FUNDOPEM/RS se divide nas fases de concessão e implementação do benefício. Na concessão, ocorre a aprovação através de Resolução do Conselho Diretor do programa e ocorre a ratificação por Decreto do Governador do Estado. Ressalta-se que na fase da concessão não ocorre renúncia de receita. Já a fase da implementação ocorre com a comprovação do beneficiário dos investimentos realizados, incluindo a geração de empregos e a regularidade fiscal e ambiental. Após realizada a comprovação, a empresa firma o termo de ajuste e contrato de financiamento. Com isto, a empresa poderá creditar-se do ICMS incremental (renúncia de receita) dentro dos limites previstos.

Em linhas gerais, o FUNDOPEM/RS opera como um programa de financiamento de longo prazo, através da renúncia de ICMS incremental via crédito presumido de ICMS. O prazo de duração pode chegar até 21 anos, conforme as condições e enquadramento, tendo em vista que o prazo de fruição pode ser de até oito anos, mais cinco anos de carência e mais oito anos para pagamento do financiamento (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 69).

Não obstante, com a criação em 2003 do Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul (INTEGRAR/RS)<sup>33</sup>, que opera de forma complementar ao FUNDOPEM/RS, o Estado do RS viabilizou novamente a forma de incentivo a fundo perdido, uma vez que este programa compreende o abatimento aplicado sobre o valor de cada parcela do financiamento compreendido pelo FUNDOPEM/RS. O percentual de abatimento oferecido varia entre 10% e 90%, incidente sobre cada parcela a ser amortizada do financiamento, incluindo o valor principal e os respectivos encargos, que varia dependendo do município de localização do empreendimento, da geração de emprego e qualidade da massa salarial e do impacto ambiental.

Como complementar ao FUNDOPEM/RS, o INTEGRAR/RS, que tem por finalidade a descentralização industrial, utiliza como indicador o Indicador de

---

<sup>32</sup> Demonstrativo do FUNDOPEM/RS (2019).

<sup>33</sup> Através da Lei nº 11.916/2003 e alterações.

Desenvolvimento Socioeconômico (IDESE) realizado pelo Departamento de Economia e Estatística da SPGG, conforme previsto através da Resolução Normativa nº 02, de 21 de maio de 2012. Conforme o artigo 6º, § 1º, da Lei nº 11.916/2003, são passíveis de enquadramento no INTEGRAR/RS, empreendimentos que

I - estejam localizados em municípios ou regiões cujo indicador de desenvolvimento socioeconômico, definido em regulamento, que deverá refletir as condições de geração, apropriação e distribuição de renda, seja inferior à média desse mesmo indicador no Estado; II - sejam integrantes de setores considerados estratégicos para o Estado, tendo em vista sua importância para o desenvolvimento econômico e social e para a geração de receitas fiscais, conforme definido em regulamento, podendo haver diferenciação entre setores considerados como prioritários, preferenciais e especiais; III - estejam instalados em distritos industriais localizados em áreas contíguas a unidades prisionais (RIO GRANDE DO SUL, 2003).

Ressalta-se, que além da Lei Estadual nº 11.916/2003 reduzir os juros do financiamento para no máximo 4% ao ano e permitir o abatimento das parcelas financiadas, possibilitou também que empresas beneficiadas pelas legislações anteriores adequassem seus projetos aprovados para usufruir dos descontos nos valores financiados e também para solicitar a prorrogação do prazo de fruição do incentivo a “fundo perdido” que havia sido interrompido em 1997 (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 69). De forma geral, os benefícios a fundo perdido continuam sendo concedidos e usufruídos até a atualidade conforme é demonstrado na Tabela 3.

**Tabela 3 - Renúncia por Crédito Presumido através de Fundo Perdido e de Financiamento no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – em milhares de R\$**

Ano	Fundo Perdido(1)		Financiado (2)		Créd.Presumido(1+2)	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
2012	134	34	263	66	397	100
2013	152	36	272	64	424	100
2014	375	57	286	43	661	100
2015	516	70	221	30	737	100
2016	395	70	169	30	564	100
2017	563	83	116	17	679	100
2018	204	75	67	25	271	100
2019	86	68	40	32	126	100
<b>Total</b>	<b>2.425</b>	<b>63</b>	<b>1.434</b>	<b>37</b>	<b>3.859</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Relatório dos Benefícios Fiscais do RS – SEFAZ/RS (2020).

Verifica-se que no período de 2012 a 2019, entre os valores totais de utilização de crédito presumido pelo FUNDOPEM/RS, o valor concedido a fundo perdido (não-restituível aos cofres públicos) representa o patamar de 63% no período de análise. Já os recursos financiados representam 37%, que podem ser pagos após o período de carência (até 5 anos), no prazo de até 8 anos para amortização.

Em prosseguimento, analisam-se os dados em detalhes do FUNDOPEM/RS. Os resultados constatados levam em consideração o custo do financiamento em relação a efetiva geração de empregos e se os projetos beneficiados estão ou não favorecendo as regiões de menor desenvolvimento socioeconômico através da descentralização industrial. Na Tabela 4 consta os valores fiscalizados, em 2019, pelo Sistema Estadual para Atração e Desenvolvimento de Atividades Produtivas (SEADAP) da SEDETUR/RS, os quais estão contemplados na etapa da implementação do programa, ou seja, ocorreu a comprovação do investimento, da geração de empregos, e da regularidade fiscal e ambiental. Após esta comprovação, é realizado o Termo de Ajuste e Contrato de Financiamento em que a empresa será autorizada a creditar-se do ICMS dentro dos parâmetros e limites estabelecidos<sup>34</sup>.

**Tabela 4 - Investimentos Realizados por Setor Econômico através do FUNDOPEM/RS em 2019. Valores Nominiais – em R\$**

Setor	Investimentos Realizados		Empregos Gerados		Investimentos por Emprego
	Valor	%	Número	%	
Petroquímica, Plásticos e Borracha	361.481.465,87	37,26	85	2,09	4.252.723,13
Biocombustíveis, Grãos e Cereais	12.228.174,11	1,26	5	0,12	2.445.634,82
Bebidas	13.263.127,90	1,37	8	0,20	1.657.890,99
Produtos Alimentícios	225.234.435,36	23,22	201	4,95	1.120.569,33
Carnes	76.945.711,46	7,93	315	7,76	244.272,10
Eletroeletrônica e Automação	2.775.641,88	0,29	15	0,37	185.042,79
Leite e Derivados	140.655.970,75	14,50	780	19,21	180.328,17
Outros Setores	16.784.615,47	1,73	117	2,88	143.458,25
Metal-mecânico	71.883.397,95	7,41	672	16,55	106.969,34
Saúde Avançada e Medicamentos	9.124.431,96	0,94	106	2,61	86.079,55
Viticultura	5.218.080,91	0,54	71	1,75	73.494,10
Madeira, Celulose e Móveis	9.959.587,58	1,03	154	3,79	64.672,65
Calçados e Artefatos	8.123.679,35	0,84	146	3,60	55.641,64
Implementos Rodoviários	16.526.418,44	1,70	1386	34,13	11.923,82
<b>Total</b>	<b>970.204.738,99</b>	<b>100</b>	<b>4.061</b>	<b>100</b>	<b>238.907,84</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo FUNDOPEM/RS da SEDETUR (2019).

<sup>34</sup> Conforme Demonstrativo FUNDOPEM/RS da SEDETUR (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

Conforme os dados da Tabela 4, observa-se que o setor de implementos rodoviários com a geração de 34% dos empregos, possui o menor custo por emprego na análise, no valor de R\$ 11.923,82 por emprego. Entretanto, ressalta-se, o valor de investimentos por emprego nos setores de: petroquímico, plásticos e borracha no valor de 4,3 milhões de reais por emprego e no setor de biocombustíveis, grãos e cereais com o custo de 2,4 milhões de reais por emprego.

Entre os motivos que podem justificar o alto custo por emprego nestes setores, em comparação aos demais setores beneficiados, pode-se citar o fato de que investimentos com maior tecnologia e com maior capacidade de inovação demandam uma proporção menor de mão de obra em relação aos investimentos realizados. Entretanto, em virtude de os dados não serem totalmente abertos, devido ao sigilo, torna-se impossível realizar uma análise mais detalhada sobre as diferenças expressivas entre os setores que usufruíram dos incentivos do FUNDOPEM/RS<sup>35</sup>.

Neste caso, a ausência de dados fundamentada pelo mantra da garantia da luta concorrencial entre as empresas impede a análise da efetividade do programa através do confronto dos benefícios e dos custos desta política pública que são suportados pela sociedade. Além disto, ressalta-se que o fato de o programa beneficiar empresas individualmente, pode fazer com que ele gere desequilíbrios sobre as empresas concorrentes no próprio estado, em virtude de algumas serem beneficiárias do programa e outras não utilizarem este benefício.

A Tabela 5 tem por objetivo verificar se a política de incentivo fiscal via FUNDOPEM/RS realiza a desconcentração dos benefícios fiscais com o intuito de reduzir as desigualdades regionais existentes e promover o desenvolvimento econômico equilibrado no estado do RS. Demonstra-se os projetos aprovados, de 2010 a 2019, por COREDE<sup>36</sup>, estabelecido com base na Lei nº 10.283, de 17 de outubro de 1994, o número de projetos por região e a respectiva participação relativa,

---

<sup>35</sup> No cálculo de custo do emprego foi considerado todo o valor do investimento como passível de Renúncia. Entretanto, devido ao sigilo fiscal, torna-se impossível verificar quanto cada empresa obteve de autorização para o financiamento através de Renúncia de Receita via Crédito Presumido e também os detalhes sobre os abatimentos que poderão ser realizados em virtude do INTEGRAR/RS.

<sup>36</sup> Art. 2º - Os Conselhos Regionais de Desenvolvimento têm por objetivo a promoção do desenvolvimento regional, harmônico e sustentável, através da integração dos recursos e das ações de governo na região, visando à melhoria da qualidade de vida da população, à distribuição equitativa da riqueza produzida, ao estímulo à permanência do homem em sua região e à preservação e recuperação do meio ambiente (RIO GRANDE DO SUL, 1994).

em confronto com a pontuação e o ranking no Índice de Desenvolvimento Socioeconômico Estadual (IDESE).

**Tabela 5 - Comparativo Histórico de Projetos Aprovados por COREDE, através do FUNDOPEM/RS: 2010 a 2019**

<b>COREDE</b>	<b>Número de Projetos</b>	<b>Participação em Projetos</b>	<b>Ranking IDESE</b>	<b>IDESE</b>
Serra	67	23,18%	1	0.829
Metropolitano Delta do Jacuí	30	10,38%	9	0.780
Vale do Taquari	29	10,03%	6	0.788
Vale do Rio dos Sinos	24	8,30%	17	0.754
Produção	23	7,96%	5	0.793
Vale do Rio Pardo	15	5,19%	16	0.759
Vale do Caí	14	4,84%	10	0.777
Norte	11	3,81%	3	0.804
Nordeste	9	3,11%	8	0.783
Noroeste Colonial	8	2,77%	2	0.806
Fronteira Noroeste	7	2,42%	7	0.786
Rio da Várzea	7	2,42%	11	0.777
Paranhana Encosta da Serra	6	2,08%	21	0.741
Médio Alto Uruguai	5	1,73%	18	0.754
Sul	5	1,73%	26	0.717
Alto Jacuí	4	1,38%	4	0.799
Centro Sul	4	1,38%	28	0.706
Central	4	1,38%	12	0.772
Litoral	3	1,04%	27	0.712
Hortênsias	3	1,04%	13	0.769
Fronteira Oeste	3	1,04%	24	0.720
Jacuí Centro	2	0,69%	25	0.718
Campanha	2	0,69%	23	0.734
Missões	2	0,69%	15	0.764
Celeiro	1	0,35%	19	0.754
Alto da Serra do Botucará	1	0,35%	20	0.742
<b>Total</b>	<b>289</b>	<b>100%</b>		

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo do FUNDOPEM/RS da SEDETUR (2019) e pelo IDESE/2018 da SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, GOVERNANÇA E GESTÃO (2021b).

A partir da Tabela 5, fica evidente que o programa beneficiou principalmente as duas regiões com maior desenvolvimento industrial, a região da Serra e a Metropolitano Delta do Jacuí. Dentro destas regiões estão as cidades com maior número de projetos aprovados pelo programa: Caxias do Sul com 19 projetos, Porto Alegre com 9 projetos, seguida por Antonio Prado, também na Serra, com 8 projetos<sup>37</sup>.

Se considerarmos as 5 primeiras posições regionais (Serra, Metropolitano Delta do Jacuí, Vale do Taquari, Vale do Rio dos Sinos e Produção), dentre as 28 regiões dos COREDES, verifica-se 173 projetos aprovados, ou seja 59,86 % do total de projetos aprovados do programa entre 2010 a 2019, sendo que, com exceção do vale do Rio dos Sinos, que encontra-se na posição 17 do ranking de desenvolvimento socioeconômico, o restante encontra-se entre as 10 primeiras posições, o que demonstra que além da concentração industrial, existe uma preponderância na concessão de benefícios para as regiões mais desenvolvidas.

Desta forma, chega-se à conclusão de que mesmo estando nas diretrizes do programa FUNDOPEM/RS a descentralização estratégica da produção industrial e a redução de desigualdades regionais, e ainda que exista o INTEGRAR/RS, em que incentiva-se os projetos que estejam localizados em municípios ou regiões de menor indicador de desenvolvimento socioeconômico, constata-se que o programa FUNDOPEM/RS reforça a concentração industrial regional e não propicia a reversão das desigualdades regionais existentes no Estado do RS.

Os resultados verificados neste estudo vão no mesmo sentido de Fonseca (2016), que concluiu que o programa FUNDOPEM/RS não se tornou eficaz em relação a descentralização industrial no Estado, tendo em vista que:

Tratando-se da descentralização industrial no Estado, através da análise dos dados percebe-se que o programa não se tornou eficaz. Algumas das regiões com menor desenvolvimento, segundo o IDESE/2013, não conseguiram atrair nenhum dos investimentos incentivados pelo programa, mesmo com o auxílio do INTEGRAR/RS sendo inversamente proporcional ao desenvolvimento do município e, outras regiões, ainda que tenham recebido, ocorreram em baixo número de projetos e investimento fixo total (FONSECA, 2016, p. 49).

Na próxima Seção será analisado as informações relativas à renúncia de receita através do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no estado do RS.

---

<sup>37</sup> Conforme Demonstrativo do FUNDOPEM/RS da SEDETUR (2019)

### 5.2.3 Renúncia de Receita com IPVA

A CF/1988, por meio do artigo 155, inciso III, atribuiu a competência tributária aos Estados e o Distrito Federal para instituírem a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores(IPVA).

Em continuação, no § 6º, incisos I e II, estabeleceu que o imposto terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização<sup>38</sup>.

Entretanto, apesar de nos termos do artigo 146, III, a, do Texto Constitucional disciplinar que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais com a definição de tributos e os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, até o momento ainda não foi editada a norma regulamentadora do IPVA. Por este motivo, os Estados e o Distrito Federal exercem a competência legislativa plena, quanto a este tema, nos termos do artigo 24, § 3º da CF/1988<sup>39</sup>. Neste sentido, Moraes e Oliveira (2014) esclarecem que:

A atual Constituição exige lei complementar para traçar normas gerais em matéria tributária (art. 146, III), papel que vem sendo exercido pelo defasado Código Tributário Nacional (CTN). O IPVA foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro somente em 1985 e, até os dias de hoje, o CTN nunca foi alterado com a finalidade de incluir o IPVA em seu texto. Além disso, como não há lei complementar que trace normas gerais para o IPVA, sobretudo no que diz respeito ao alcance do conceito de “veículo automotor”, tal definição ficou à mercê das legislações estaduais, que passaram a incluir no campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves (MORAES, OLIVEIRA, 2014, p. 70).

Desta forma, em virtude de não ter sido editada a norma nacional que regule os aspectos essenciais sobre o IPVA, os Estados e o Distrito Federal instituíram o imposto conforme as regras e limites permitidos pelo Texto Constitucional.

Carvalho Junior (2018b, p. 427) elucida que os impostos sobre veículos são categorizados tanto pelo FMI, como pela OCDE, como: “Imposto Indireto sobre Uso ou Permissão de Uso: Veículos”. Entretanto, o Brasil talvez seja o único país que

---

<sup>38</sup> **Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**  
**III – propriedade de veículos automotores.** [...] § 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (BRASIL, 1988). (grifo do autor)

<sup>39</sup> § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (BRASIL, 1988).

considera o imposto sobre veículos, conceitualmente com outra nomenclatura: “Imposto sobre Outros Tipos de Propriedade”.

É importante destacar o papel da carga tributária em relação a este imposto, principalmente em comparação aos demais países. Carvalho Junior (2018b) realizou uma amostra com 22 países no ano de 2015. Constatou-se que o Brasil está entre os países com maior carga tributária em relação a este imposto<sup>40</sup>. Segundo o estudo:

Observa-se que o Brasil em 2015 possuía a sexta maior carga tributária de imposto sobre veículos, com 0,56% do PIB (indicador que aumentou para 0,60% em 2016, ou R\$ 37,7 bilhões), estando em nível similar a Austrália e Noruega e sendo superado apenas pela Áustria, Dinamarca e Indonésia (CARVALHO JUNIOR, 2018, p. 428b).

Em relação ao estado do RS, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é regido pela Lei Estadual nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985 e pelo Decreto nº 32.144, de 30 de dezembro de 1985.

O IPVA é o imposto que fica em segundo lugar em termo de arrecadação com alíquotas aplicadas que variam de 1% a 3% sobre o valor da propriedade do veículo automotor. É importante salientar que do produto da arrecadação com este imposto, cinquenta por cento constituirá receita do município onde estiver licenciado o veículo automotor.

Através da Tabela 6 abaixo, demonstra-se no período de 2012 a 2019, os dados quantitativos relativo ao IPVA, que foram calculados pela SEFAZ/RS e divulgados através do Demonstrativo das Desonerações Fiscais.

Evidencia-se a comparação de quanto foi arrecadado com IPVA, quanto foi renunciado, a base da arrecadação potencial (se não ocorresse a renúncia de receita) e quanto representa a respectiva renúncia de receita do IPVA. Além disto, demonstra-se qual é a participação na arrecadação deste imposto aos cofres estaduais em relação a arrecadação total de impostos no Estado (ICMS, IPVA, ITCD).

---

<sup>40</sup> Ressalta-se que nos demais países compreendidos no estudo realizado por Carvalho Junior (2018b), o IPVA é considerado imposto indireto sobre permissão de uso veicular.

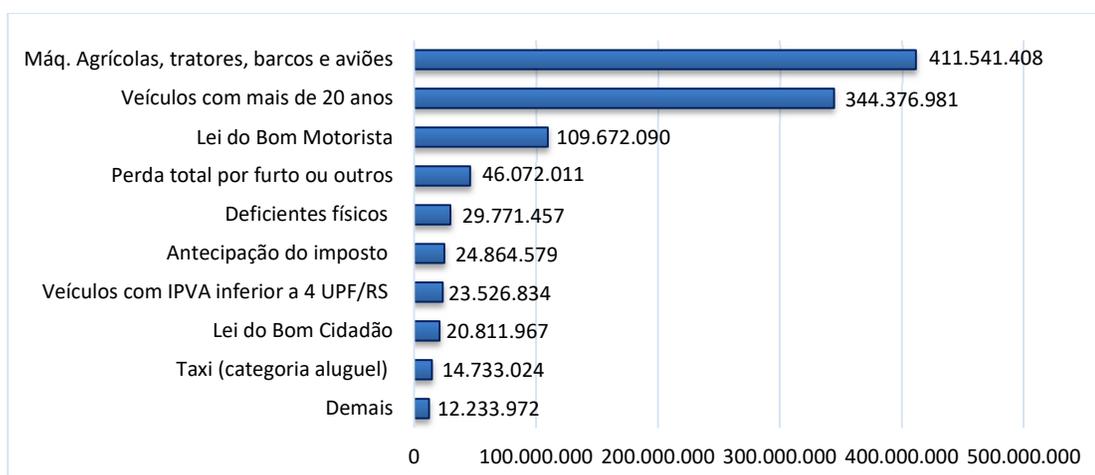
**Tabela 6 - Comportamento da Renúncia de Receitas de IPVA no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores Nominais – em R\$**

Ano	IPVA				Arrecadação Total de Impostos	
	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação Potencial	% Renúncia	Arrecadação	% IPVA na Arrecadação
2012	1.904.310.134	585.513.021	2.489.823.155	23,52%	23.515.138.746	8,1
2013	2.038.930.196	646.188.311	2.685.118.507	24,07%	26.461.496.078	7,7
2014	2.239.001.760	701.442.054	2.940.443.814	23,85%	28.422.996.069	7,9
2015	2.426.596.661	762.201.761	3.188.798.421	23,90%	30.184.584.382	8,0
2016	2.527.680.287	804.244.777	3.331.925.063	24,14%	33.343.159.009	7,6
2017	2.526.224.172	864.693.511	3.390.917.682	25,50%	34.955.856.142	7,2
2018	2.762.195.164	944.294.289	3.706.489.453	25,48%	37.803.139.946	7,3
2019	3.447.010.559	1.037.604.325	4.484.614.884	23,14%	40.211.274.476	8,6
<b>Total</b>	<b>19.871.948.933</b>	<b>6.346.182.049</b>	<b>26.218.130.979</b>	<b>24,21%</b>	<b>254.897.644.848</b>	<b>7,8</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais - SEFAZ/RS (2020).

Constata-se através da Tabela 6, que no período da análise, o IPVA representou em média 7,8% da arrecadação de impostos do estado do RS e que a renúncia de receita com este imposto representou 24% da arrecadação potencial no mesmo período. Através do Gráfico 3 demonstra quais são as principais modalidades beneficiadas com a renúncia de receita sobre o IPVA.

**Gráfico 3 – Renúncia de Receita de IPVA por modalidades no Estado do RS: 2019. Valores Nominais – em R\$**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais do RS - SEFAZ/RS (2020)

Os proprietários de máquinas agrícolas, de terraplanagem, incluindo também os reboques e ciclomotores, além de proprietários de barcos e aviões são os maiores beneficiados com a renúncia de IPVA, representando 40% do total da renúncia de

IPVA em 2019. Na segunda posição encontra-se a renúncia efetivada para os proprietários de veículos com mais de 20 anos, representando 33% do total de renúncia com IPVA. O terceiro maior grupo beneficiado são os incluídos na Lei do “Bom Motorista”, representando 11%, que é a renúncia concedida ao condutor e proprietário de veículo automotor que não tenha incorrido em infração de trânsito.

Destaca-se neste ponto, a concessão de renúncia para os proprietários de barcos e aviões, que acaba divergindo da busca pela efetivação do princípio da capacidade econômica do contribuinte, previsto na Carta Magna 1988, que objetiva a justiça fiscal. Para Rosa, Mendes e Grespan (2017), este fato constitui também uma ofensa ao princípio da igualdade. Conforme os autores:

A verificação da observância do princípio da igualdade, portanto, deve ser analisada sob o ponto de vista do fim pretendido pela tributação da propriedade de veículos automotores. Considerando que o IPVA é forma de arrecadação de recursos a serem destinados na persecução dos fins pretendidos pelo Estado, pode-se afirmar que constitui uma injustiça e, portanto, uma ofensa ao princípio da igualdade, a isenção desse imposto sobre a propriedade de aeronaves e embarcações. Isso porque a capacidade contributiva de seus proprietários é, em tese, superior à daqueles que possuem tão-somente veículo automotor terrestre e o valor que poderia ser arrecadado na tributação de aeronaves e embarcações seria de considerável monta (ROSA, MENDES, GRESPAN, 2017, p. 37).

Este fato decorre principalmente devido a não ter sido editada a norma regulamentadora do IPVA para todo o país. Diante da lacuna normativa, os estados da federação instituíram a cobrança abrangendo as aeronaves e embarcações, como no caso do estado do RS, através da Lei nº 8.115, de 1985<sup>41</sup>. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal considerou que sobre as aeronaves e embarcações não incide o IPVA. Conforme Carvalho (2018, p.428), o STF estabeleceu que “a base de cálculo do IPVA só abrangeria veículos automotores terrestres, excluindo a hipótese de incidência sobre aeronaves e embarcações (RE n. 379.572/RJ de 1/02/2008)”.

---

<sup>41</sup> Art. 9.º As alíquotas do imposto são: (Redação dada pela Lei n.º 10.869/96)

I - 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo motorcasa, aeronave e embarcação, de lazer, de esporte ou de corrida; (Redação dada pela Lei n.º 10.869/96); II - 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta; (Redação dada pela Lei n.º 10.869/96); III - 2% (dois por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo; (Redação dada pela Lei n.º 10.869/96) ; IV - 1% (um por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo caminhão, caminhão-trator, ônibus e microônibus; (Redação dada pela Lei n.º 10.869/96) ; V - 1% (um por cento), no caso de veículos automotores, exceto os mencionados nos incisos I e III, de propriedade de empresas locadoras de veículos, utilizados na atividade de locação para terceiros. (Redação dada pela Lei n.º 12.311/05) (RIO GRANDE DO SUL, 1985);

Moraes e Oliveira (2014) afirmam que mesmo com decisão do STF, alguns estados da federação continuaram realizando a cobrança, ou seja não existe uma uniformidade quanto este aspecto. Neste sentido, os autores entendem que esta divergência poderia ser resolvida através da:

**[...] edição de uma lei complementar para regulamentar e normatizar nacionalmente o IPVA – em que estivessem incluídas ou não as aeronaves e as embarcações no campo de incidência tributária do IPVA – eliminaria um dos pontos mais controversos sobre esse tributo.** Alternativamente, essa questão poderia ser solucionada em esfera superior, alterando-se o texto constitucional, conforme propostas contidas nas Propostas de Emenda à Constituição (PECs) no 283/2013 e no 140/2012, já aprovada na Câmara de Deputados, que propõe a alteração do inciso II do art. 155 da Constituição para determinar que o IPVA incida sobre a propriedade ou a posse de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, imunizando os de cunho comercial (MORAES, OLIVEIRA, 2014, p. 82). (grifo do autor)

Todavia, entende-se que não é razoável deixar de tributar proprietários de embarcações e aeronaves, tendo em vista que trata-se de contribuintes com maior capacidade econômica e este ônus acaba sendo efetivamente suportado pelo restante da sociedade. Além disto, ao isentar esses contribuintes com maior poder aquisitivo, contribui para o aumento da regressividade do IPVA e das desigualdades tributárias como um todo. Neste sentido, Carvalho Junior (2018b, p. 433) afirma que no ano de 2009 “o imposto representou em média 3% da renda das 40% famílias mais pobres, indicador que foi menor que 1% para as 20% famílias mais ricas”.

Entretanto, é importante ressaltar que não parece razoável que seja imputado aos estados da federação a cobrança a renúncia de receita com IPVA sobre embarcações e aeronaves, em virtude de estes estarem impedidos de realizar a cobrança devido a decisão do STF. Afinal, por mais injusto que possa parecer não tributar estes bens do ponto de vista de equidade fiscal, esta decisão não é da competência discricionária do respectivo ente federativo.

Em suma, entende-se como primordial a regulamentação do IPVA para corrigir a lacuna existente, de modo que possa abranger como fato gerador embarcações e aeronaves e desta forma contribuir para diminuir a regressividade deste imposto e torná-lo coerente com os princípios de justiça fiscal.

## 5.2.4 Renúncia de Receita com ITCD

O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCD) é previsto na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal conforme o artigo 155 da CF/1988. O fato gerador do ITCD concretiza-se através da transmissão causa mortis ou doação de bens e direitos de qualquer natureza.

A competência para cobrança é estabelecida através do artigo 155, § 1º, I e II, da CF/1988. A Carta Magna define que, quando tratar-se de bens imóveis e respectivos direitos, a competência pela cobrança do tributo é do Estado da situação do bem ou do Distrito Federal. Quando for referente a bens móveis, títulos e crédito compete onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. (BRASIL, 1988). Na sequência, o artigo 155, § 1º, IV, da CF/1988, estabelece a competência do Senado Federal para fixar as alíquotas máximas do ITCD. Em virtude disto, no exercício de sua competência, o Senado fixou a alíquota máxima em 8% através da Resolução nº 09/1992<sup>42</sup>.

No estado do RS, o ITCD é regulamentado pela Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989 e pelo Decreto nº 33.156, de 31 de março de 1989. A alíquota mínima estabelecida para a transmissão “causa mortis” é de 3%, sendo que a alíquota máxima é de 6%, que é aplicada para valores acima de 50.000 UPF-RS (Unidade de Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul)<sup>43</sup>. Neste sentido, atualmente, com base na UPF-RS de 2021, a alíquota máxima é aplicada apenas para quinhão acima de R\$ 1.057.905. Quanto a doação, o valor máximo estabelecido é de 4% para valores acima de 10.000 UPF-RS, ou seja a alíquota máxima em reais, para o ano de 2021, é aplicada para valores acima de R\$ 211.581.

Através da Tabela 7 demonstra-se os dados quantitativos relativo ao ITCD no período de 2012 a 2019. Os dados foram obtidos através do Demonstrativo das Desonerações Fiscais que é publicado anualmente pela SEFAZ/RS. Evidencia-se a comparação de quanto foi arrecadado e renunciado com ITCD, a base da arrecadação potencial (quanto seria arrecadado se não ocorresse a renúncia de receita) e quanto representa a respectiva renúncia de receita do ITCD. Por fim, demonstra-se também

---

<sup>42</sup> Art. 1º. A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992 (BRASIL, 1992).

<sup>43</sup>A UPF- RS 2021 foi fixada por meio da Instrução Normativa nº 102/2020 da Receita Estadual do RS no valor de R\$ 21,1581. (RIO GRANDE DO SUL, 2020b).

a participação deste imposto em relação a arrecadação total de impostos no Estado (ICMS, IPVA, ITCD).

**Tabela 7 - Comportamento da Renúncia de Receita com ITCD no Estado do RS: 2012 - 2019. Valores Nominais – em R\$**

Ano	ITCD				Arrecadação Total de Impostos	
	Arrecadação	Renúncia	Arrecadação Potencial	% Renúncia	Arrecadação	% ITCD na Arrecadação
2012	232.619.981	57.461.399	290.081.381	19,81%	23.515.138.746	1,0%
2013	362.000.281	130.898.465	492.898.746	26,56%	26.461.496.078	1,4%
2014	329.781.171	92.340.915	422.122.086	21,88%	28.422.996.069	1,2%
2015	632.094.923	129.307.269	761.402.192	16,98%	30.184.584.382	2,1%
2016	429.705.319	115.844.851	545.550.170	21,23%	33.343.159.009	1,3%
2017	496.208.585	94.120.969	590.329.554	15,94%	34.955.856.142	1,4%
2018	584.025.929	88.765.115	672.791.044	13,19%	37.803.139.946	1,5%
2019	673.723.503	100.850.620	774.574.123	13,02%	40.211.274.476	1,7%
<b>Total</b>	<b>3.740.159.692</b>	<b>809.589.603</b>	<b>4.549.749.296</b>	<b>17,79%</b>	<b>254.897.644.848</b>	<b>1,4%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais - SEFAZ/RS (2020).

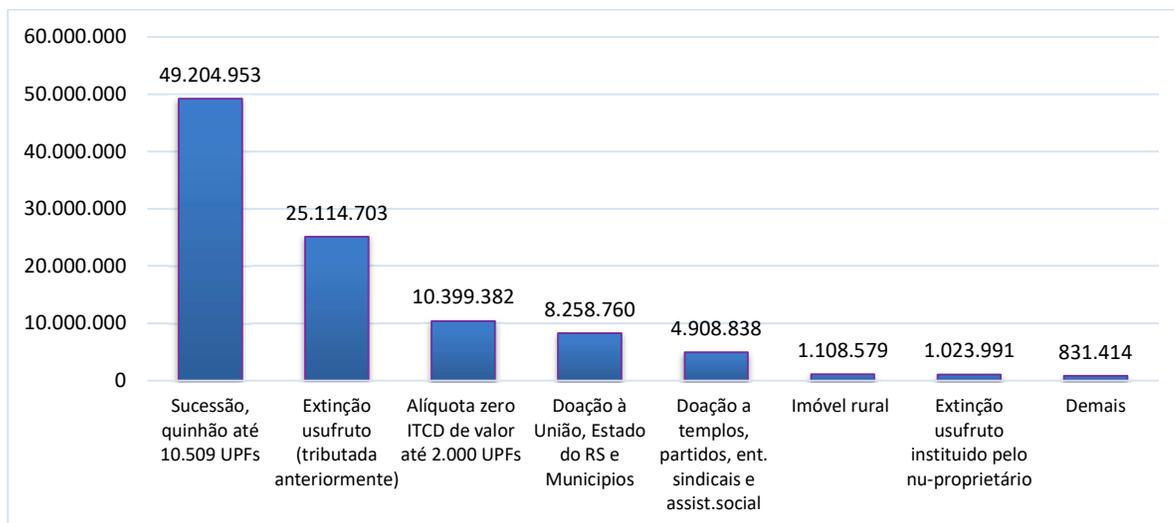
No período de análise, comprova-se que o ITCD é o imposto com menor arrecadação do estado do Rio Grande do Sul, representando em média 1,4 % da arrecadação total com impostos, frente a participação do IPVA com 7,8 % e do ICMS com 90,8 %, conforme verificado anteriormente através das Tabelas 1 e 6. Entretanto, verifica-se aumento proporcional da arrecadação deste imposto nos últimos anos atingindo 1,7% da arrecadação total de impostos no RS em 2019.

Ressalta-se, que o aumento da arrecadação com o ITCD aconteceu na federação brasileira como um todo. Carvalho Junior (2018a, p. 464) afirma que este aumento se deve “principalmente às melhorias na administração tributária, ao crescimento do preço e do nível de avaliação dos imóveis, e à permissão para uso de alíquotas progressivas, pelo STF, a partir de 2013”. Em síntese, a arrecadação com o ITCD que tinha a participação de 0,05% no PIB brasileiro no ano 2000, saltou para 0,12% em 2016.

Entretanto, a participação deste imposto na carga tributária brasileira ainda é relativamente pequena, quando se compara com outros países desenvolvidos. Segundo o FMI (2018) ao considerarmos o ano de 2016, o imposto sobre heranças atinge 0,70% do PIB na Bélgica, 0,55% na França e 0,40% no Japão.

Através do Gráfico 4 demonstra-se os principais beneficiários da renúncia com o ITCD no estado do Rio Grande do Sul.

**Gráfico 4 – Renúncia de Receita de ITCD por tipo de benefício em 2019. Valores Nominais – em R\$**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais do RS - SEFAZ/RS (2020).

Conforme o Gráfico 4, constata-se que o principal benefício com renúncia de receita de ITCD refere-se a sucessão, com quinhão(quota) de até 10.509 UPFs, que representa 49% da renúncia com o imposto em 2019. Na segunda posição o item extinção de usufruto (tributada anteriormente) com a participação de 25% na renúncia deste imposto. Em terceiro lugar a alíquota zero de ITCD de valor até 2000 UPFs com 10%. Os demais itens têm percentual de participação relativa menor que 10% da renúncia total com ITCD.

É importante ressaltar que entre as renúncias quantificadas pelo ITCD no demonstrativo oficial elaborado pelo governo estadual do RS e demonstradas através do Gráfico 4, é possível existir renúncias que referem-se ao direito ao mínimo existencial, que conforme Torres(2011,p. 70) está implícito também na “proclamação do respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais”. Desta forma, o mínimo existencial revela-se também diante das imunidades fiscais, em que o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência (Torres, 2011, p.70). Portanto, entende-se que não é razoável a inclusão como renúncia de receita de alguns dispositivos, como por exemplo a alíquota zero, quando se tratar de valores

abaixo de 2.000 UPFs, pois esta medida significa a proteção estatal em virtude ao direito do mínimo existencial do cidadão.

Apesar de verificarmos neste estudo, conforme demonstra a Tabela 7, uma redução do percentual de renúncia de receita sobre a base potencial de arrecadação, que em 2012 era de 19,81% e em 2019 foi para 13,02%, constata-se que o estado poderia obter maior equilíbrio fiscal se utilizasse a alíquota máxima de ITCD de 8% autorizada pelo Senado Federal, afinal, além dos 809 milhões estimados como renúncia no período de análise, o estado do Rio Grande do Sul abre mão de recolher a alíquota máxima deste imposto.

Neste sentido, ao realizarmos a comparação com os demais estados da federação, constata-se que dez estados da federação aplicam a alíquota máxima de 8%. Os percentuais máximos utilizados por cada estado da federação variam conforme consta no Quadro 4.

**Quadro 4 – Alíquotas Máximas de ITCD nos Estados da Federação.**

<b>Estados da Federação</b>	<b>%</b>
Amazonas	2%
Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Pará, Paraná, Piauí, Rondônia, Roraima e São Paulo	4%
Minas Gerais	5%
Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte e Rio Grande do Sul	<b>6%</b>
Maranhão	7%
Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco, Tocantins, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Sergipe	8%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Carvalho Junior (2018a).

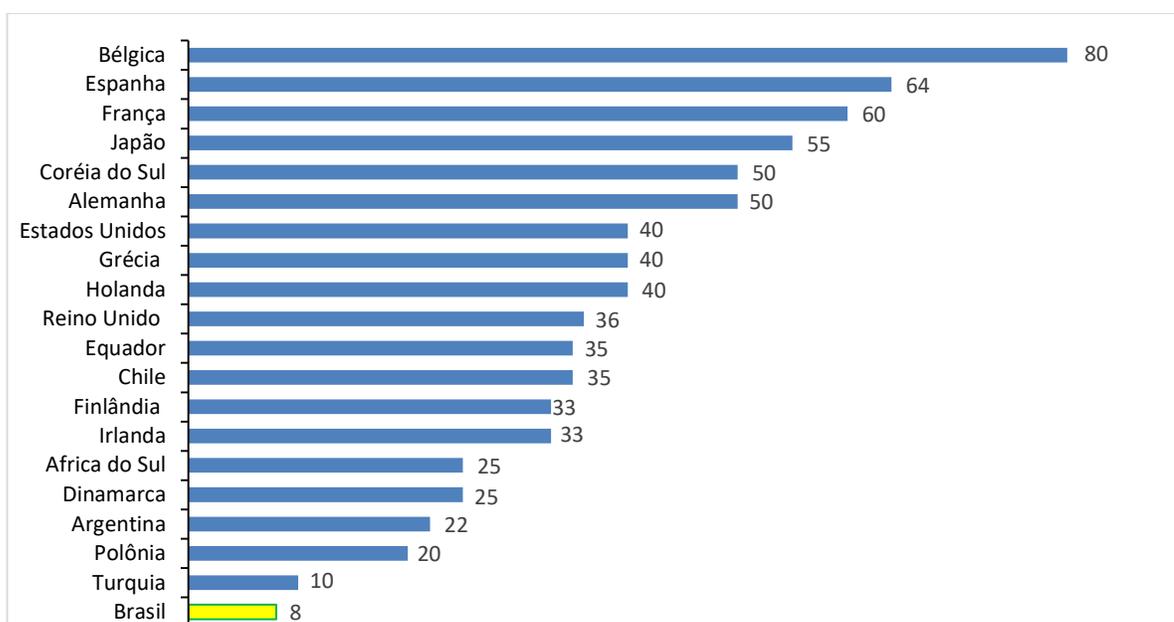
Verifica-se que o estado de Santa Catarina, que exerce uma acirrada guerra fiscal, em torno do ICMS com o RS, utiliza a alíquota máxima de ITCD, autorizada pelo Senado Federal, que é de 8%.

Dado o exposto, este fato denota um contrassenso as medidas de equilíbrio fiscal, pois a tributação máxima autorizada para este imposto não tem por consequência onerar as cadeias produtivas, como acontece no ICMS, que é um imposto indireto e principal motivo da guerra fiscal entre os estados e desta forma poderia ser melhor aproveitada.

Neste sentido, é importante realizar a comparação internacional com a alíquota dos demais países. No Gráfico 5 demonstram-se as alíquotas máximas aplicadas em uma amostra de 20 países.

Constata-se que a alíquota máxima autorizada no Brasil para o ITCD é relativamente baixa, tendo em vista que, entre os 20 países utilizados como exemplo, o Brasil aplica a menor alíquota máxima.

**Gráfico 5 – Alíquota Máxima do Imposto sobre Heranças para 20 países no ano de 2017. Em %**



Nota: Em relação a Argentina, o percentual de 22% refere-se apenas a província de Buenos Aires.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Carvalho Junior (2018a) *apud* FMI (2018).

Entretanto, ressalta-se que, apesar de alguns países possuírem alíquotas com patamares extremamente altos, como 80% na Bélgica, 64% na Espanha e 60% na França, esta alíquota máxima costuma ser aplicada em pessoas com pouco ou sem grau de parentesco, com quem está transmitindo a herança e acaba sendo reduzida quando a herança é transferida para familiares diretos. Entretanto, no Brasil não existe esta diminuição quando se trata de parentes diretos. Neste sentido, Carvalho Junior(2018a) afirma que:

[...] a França possui a maior alíquota aplicada sobre a herança para filhos, com alíquota de 45%, no que exceder a 1,8 milhão de euros. No Reino Unido,

Irlanda, Espanha, Bélgica e Alemanha, a alíquota máxima para filhos se situa entre 30% e 36%, aplicadas a partir de diferentes valores. Na Irlanda, a alíquota de 33% é aplicada ao que exceder 310 mil euros, e na Alemanha a alíquota de 30% é aplicada ao que exceder 2,6 milhões de euros. Holanda, Finlândia e Dinamarca estão logo atrás no ranking europeu, com alíquotas entre 7% e 20%. (CARVALHO JUNIOR, 2018a, p. 461).

Para Rausch (2016, p. 566) é inevitável que a conclusão de que o imposto sobre heranças e doações no Brasil, em virtude de ter uma alíquota máxima de 8% é injusta. Além disto, “por permitir excessivo acúmulo intergeracional de riqueza, desestimula o trabalho, leva a menor desenvolvimento econômico e a maior pobreza, e ofende a democracia e a meritocracia”. Desta forma, verifica-se que:

Tradicionalmente, a tributação de heranças e doações no Brasil sempre foi muito baixa, entre as menores do mundo, e inferior à tributação da renda proveniente do trabalho, hoje em 27,5% (alíquota máxima). Ademais, essa baixa tributação contribui enormemente para o excessivo acúmulo intergeracional de riqueza e, conseqüentemente, para o aumento de desigualdades. Assim, para que o Brasil se torne um país mais justo, democrático e que consiga concretamente reduzir desigualdades, a tributação de heranças e doações precisa ser majorada para se impedir o excessivo acúmulo intergeracional de riqueza. (RAUSCH, 2016, p. 574).

Retornando para o estado do RS, ressalta-se que o percentual máximo de ITCD é ainda menor quando se refere à transmissão por doação, em que inicia-se em 3% e atinge o percentual máximo de 4%, quando refere-se a doações com valores acima de 10.000 UPF-RS. Neste sentido, é importante ressaltar que a tributação do capital através de doações em vida mostra-se tão importante quanto para as heranças, devido a tendência de os detentores de bens e capitais, transmitirem ainda em vida uma parte de seu patrimônio aos herdeiros. Em virtude disso, Piketty (2014) afirma que:

As doações respondem por mais ou menos a metade do nível atingido pelo fluxo de herança atual, e portanto levá-las em consideração é essencial. Se nos esquecêssemos de considerar as doações feitas antes do óbito, veríamos que o patrimônio médio na idade do óbito em 2000-2010 seria apenas pouco mais de 20% maior do que o patrimônio dos vivos. No entanto, isso só ocorre porque os falecidos já transmitiram cerca de metade de seus ativos. Se reintegrássemos no patrimônio dos defuntos as doações feitas antes do óbito, notaríamos que a relação  $\mu$  é na realidade superior a 220%: o patrimônio corrigido dos falecidos é mais de duas vezes mais alto que o dos vivos. Trata-se, na verdade, de uma nova era de ouro das doações, muito maior do que a do século XIX. (PIKETTY, 2014, p. 383).

No ano de 2015, com o intuito de aumentar a alíquota máxima que os estados podem adotar em relação ao ITCD, o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda,

Finanças, Receita e Tributação (CONSEFAZ) enviou o ofício nº 11/2015, em que propõe-se aumentar a alíquota máxima do ITCD de 8% para 20%, mediante alteração da atual resolução do Senado. Em prosseguimento, o documento sugere que:

A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e portanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos (BRASIL, 2015).

A proposta realizada pelo CONSEFAZ está de acordo com o princípio da capacidade contributiva, na medida de que o ITCD é um imposto com caráter progressivo. Como o Brasil apresenta um sistema tributário com impacto “distributivo regressivo” (PASSOS, GUEDES, SILVEIRA, 2018, p. 100), verifica-se a necessidade de este sistema ser revisto na busca da demanda por equidade e justiça tributária. Por isto, o aumento da alíquota máxima sugerido não afetaria a camada da população de baixa renda, que costuma ser a principal afetada com o aumento dos impostos indiretos que possuem o caráter regressivo.

Entretanto, para que o Brasil se aproxime das nações mais desenvolvidas, com o aproveitamento maior do imposto sobre heranças, é preciso que exista um ambiente político favorável, afinal, como assevera Pacheco (2017, p. 36): “Essa é uma questão não só de dinâmica econômica e demográfica, mas que, principalmente, perpassa o ambiente político”.

No mesmo sentido, Carvalho Junior (2018a), cita as dificuldades desta proposta, em virtude do embate entre os grupos de poder na sociedade, que podem acabar influenciando as ações governamentais, tendo em vista que estes seriam os mais prejudicados.

Na medida em que essas concentrações podem ser reduzidas mediante a tributação da riqueza, o cenário social poderia ser melhorado. O principal desafio é que os muito ricos podem ser capazes de influenciar o governo, seja por meios legais ou ilegais; tal influência pode resultar em ações públicas destinadas a proteger os interesses dos proprietários e das elites. Como é comum que alguns grupos tenham formado seu patrimônio sem a incidência do imposto de renda e/ou com transferência intergeracional da propriedade, somente os impostos sobre as transferências de propriedades ou sobre a fortuna pessoal poderiam reduzir iniquidades históricas elevadas (CARVALHO JUNIOR, 2018a, p. 458).

Desta forma, entende-se que devido a força de grupos de poder que poderão ser atingidos, torna-se difícil a alteração da atual resolução do Senado Federal para permitir que os estados da federação possam aplicar alíquotas maiores para o ITCD.

Entretanto, constatou-se através da comparação internacional com outros países que é impróvel o debate do imposto das heranças, tanto do ponto de vista de justiça fiscal, como também para o equilíbrio orçamentário e financeiro, tendo em vista que o ajuste via receita pública não pode ser negligenciado.

### 5.2.5 Renúncia de Receita Total

A renúncia de receita total no estado do RS abrange o somatório de valores renunciados com todos impostos verificados anteriormente da competência tributária do estado do RS: o ICMS (Incluindo a renúncia com o FUNDOPEM/RS), o IPVA e o ITCD.

Na Tabela 8 demonstra-se a arrecadação total de impostos no período de 2012 a 2019, juntamente com a renúncia total, a razão entre a arrecadação total e a renúncia total e a respectiva relação com o PIB do estado do RS.

**Tabela 8 - Arrecadação Total e Renúncia Total de Impostos em Relação ao PIB no Estado do RS:2012 – 2019. Valores atualizados pelo IPCA/IBGE até Junho/2021 – Em milhões de R\$**

Ano	Arrecadação Total		Renúncia Total		Renúncia Total / Arrecadação Total(%)	PIB
	Valor	(%) PIB	Valor	(%) PIB		
2012	37.961	8,18	10.111	2,18	26,64	464.262
2013	40.386	7,96	11.476	2,26	28,42	507.148
2014	40.711	7,94	12.811	2,50	31,47	512.505
2015	39.135	7,90	10.655	2,15	27,23	495.250
2016	40.406	8,16	10.815	2,18	26,77	495.377
2017	41.205	8,26	10.328	2,07	25,06	498.936
2018	42.828	8,27	10.805	2,09	25,23	518.081
2019	44.112	8,37	10.867	2,06	24,64	527.194
<b>Total</b>	<b>326.744</b>	<b>8,13</b>	<b>87.868</b>	<b>2,19</b>	<b>26,89</b>	<b>4.018.753</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Demonstrativo das Desonerações Fiscais do RS - SEFAZ/RS (2020), Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (2021b) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2021).

No período de 2012 a 2019, a renúncia de receita total com impostos no estado do RS, alcançou o patamar de 87,9 bilhões, em valores atualizados, sendo que este valor representou em média em média 26,89% da arrecadação total de impostos.

Além disto, a renúncia total representou em média no período de análise 2,19% do PIB estadual.

O valor total de dispêndio com a renúncia de receita nos 8 anos em que o estudo abrange (R\$ 87,9 bilhões) é superior ao montante médio de dois anos de arrecadação do período analisado (R\$ 81,7 bilhões), além de ser superior aos gastos com Educação (R\$78,9 bilhões) e com Saúde (R\$ 59,8 bilhões), ou seja, a vultuosidade da Renúncia é de tal forma que é superior à média de dois anos de arrecadação e superior a gastos fundamentais, como nas áreas de Saúde e Educação em todo o período de análise. Em outras palavras, o equivalente a mais de dois anos de arrecadação de impostos dos cofres gaúchos foram utilizados para o financiamento de gastos tributários, que possuem maior discricionariedade, grau de sigilo questionável e sem a comprovação da efetividade e alcance das finalidades que levaram ao fomento de certas atividades com recursos públicos.

É inegável a importância do setor industrial para o desenvolvimento econômico, entretanto, é necessário o aperfeiçoamento dos instrumentos de política de gastos tributários (renúncia de receitas), para que possam ser continuamente avaliados se os objetivos propostos, como por exemplo, se a política de descentralização industrial a favor das regiões com menor índice de desenvolvimento socioeconômico está acontecendo efetivamente.

Além disto, a avaliação a política extrafiscal de renúncia de receita deve ser realizada conjuntamente com as demais despesas do orçamento público, tendo em vista, os reflexos no equilíbrio fiscal do estado e os efeitos nos serviços públicos de responsabilidade da esfera estadual, que acabam sendo restringidos ou inviabilizados, devido a terem que arcar com o ônus do financiamento empresarial privado. No mesmo sentido, Kapron (2009, p. 336) afirma que “a opção da política estadual de utilizar recursos públicos para subsidiar investimentos privados coincide com a perda da capacidade estadual de promover investimentos públicos”. Por isto, a avaliação dos resultados obtidos com os gastos tributários é imprescindível, por tratar-se de recursos pertencentes a toda a sociedade.

### 5.3 O CICLO ORÇAMENTÁRIO E A RENÚNCIA DE RECEITA

Conforme abordado no Capítulo 3, o planejamento da administração pública, materializa-se através dos instrumentos orçamentários de elaboração obrigatória pelos entes federativos dentro do ciclo orçamentário, como: o Plano Plurianual (PPA),

a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Orçamento Anual (LOA)<sup>44</sup>. Desta forma, é através destes instrumentos com formalidade legal, que são autorizadas as receitas e as despesas para atenderem as necessidades que visam o bem comum da sociedade, cuja concretude estará na LOA, no orçamento propriamente dito.

A transparência sobre os rumos advindos das decisões políticas de alocação de recursos autorizadas nas peças orçamentárias, seja pela ótica do gasto ou pela renúncia de receitas é de vital importância para concretização dos objetivos fundamentais previstos na Carta Magna de 1988<sup>45</sup>. Neste sentido, este estudo analisa como o tema da renúncia da receita é abordada no ciclo orçamentário – no PPA, na LDO e na LOA de 2012 a 2019, à luz das normas vigentes, da LRF.

### **5.3.1 A Renúncia de Receita no PPA**

O PPA constitui-se no instrumento de planejamento dos entes federativos, com vigência de 4 anos, em que inicia-se a partir do segundo ano de mandato e término no final do primeiro ano do governo seguinte. Amorim (2016, p. 50) cita que devido a sua vigência o PPA busca “estabelecer um compromisso político que ultrapassa um único mandato executivo, possibilitando a continuidade às políticas públicas.” O PPA é estabelecido através do artigo 165 da CF/1988, que determina que:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; [...] § 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

Através do PPA é traduzido o planejamento estratégico de médio prazo da administração pública, os rumos pretendidos, os objetivos estratégicos de governo e os programas governamentais. De acordo com Amorim (2016):

O Plano é a materialização, em forma de documento legal, contínuo e dinâmico, do planejamento estratégico governamental. Em outras palavras, reúne as diretrizes estratégicas que entraram na agenda, orientando as ações do governo eleito, levando-se em consideração a realidade vivenciada e os

---

<sup>44</sup> Conforme item 3.2. deste estudo.

<sup>45</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

anseios da sociedade. Neste sentido, é um instrumento legal que expressa as escolhas do governo e da sociedade por meio das políticas públicas que se pretendem implementadas visando a promoção do desenvolvimento do País. (AMORIM, 2016, p. 53)

No âmbito do estado do RS, o PPA é definido através do artigo 149 da Constituição do Estadual, a qual estabelece que:

Art. 149 - A receita e a despesa públicas obedecerão às seguintes leis, de iniciativa do Poder Executivo: I - do plano plurianual; [...] § 1º - A lei que aprovar o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas, quantificados física e financeiramente, dos programas da administração direta e indireta, de suas fundações, das empresas públicas e das empresas em que o Estado detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

Os Planos Plurianuais analisados neste estudo referem-se aos quadriênios 2012-2015, através da Lei nº 13.808, de 18 de outubro de 2011 e do quadriênio 2016-2019, através da Lei n.º 14.755, de 20 de outubro de 2015. Os dois documentos são organizados em programas, que contemplam as ações a serem desenvolvidas pelo estado do RS no período de aplicação. Em ambos os planos, encontra-se o diagnóstico com um panorama global, as diretrizes dos planos, projeção da receita e estimativas de despesas, os programas, ações e suas metas, as despesas por fonte, as prioridades e metas da LDO seguinte e o caderno de regionalização.

Verifica-se que as diretrizes estratégicas, que foram orientadoras do planejamento plurianual possuem diferenças entre os dois planos. No PPA do período de 2012-2015 (RIO GRANDE DO SUL, 2011b), as diretrizes constituem-se em:

- I - Alcançar o crescimento do investimento, do emprego e da renda;
- II - Promover o desenvolvimento regional;
- III - Elevar a qualidade de vida e erradicar a pobreza extrema; e
- IV - Aprimorar a cidadania, promover a paz e os valores republicanos.

Já as diretrizes estratégicas, que foram orientadoras do planejamento plurianual para o PPA do período de 2016-2019 (RIO GRANDE DO SUL, 2015b), constituem-se em :

- I - Gerar novo ciclo de desenvolvimento sustentável;
- II - Reforçar e ampliar as garantias dos direitos sociais;

III - Prover as condições de infraestrutura necessárias ao pleno desenvolvimento sustentável e regional;

IV - Produzir resultados por meio do planejamento e integração das políticas públicas.

A LRF não estabelece um demonstrativo específico para o PPA sobre renúncia de receitas, entretanto, no artigo 5º da LRF, determina que a LOA deve ser elaborada de forma compatível com o PPA. Contudo, em virtude de o planejamento estabelecido no PPA fornecer a base e as diretrizes para a efetivação da Lei do Orçamento Anual, espera-se que este documento orçamentário tenha elementos de projeções de renúncia de receita para os quatro anos que refere-se o planejamento. Entretanto, diante da análise dos documentos, constata-se a inexistência de informações sobre a renúncia de receita no PPA 2012-2015 e no PPA 2016-2019.

As projeções estimadas para a receita pública constam nos dois documentos analisados, mas sem especificar os volumes projetados de renúncia de receita. Conforme o PPA 2012-2015:

A projeção da arrecadação para os exercícios de 2012- 2015, de R\$ 184,34 bilhões, compreende a totalidade da receita da Administração Direta, assim como a receita própria das Autarquias e Fundações. Excluindo as receitas intraorçamentárias, de R\$ 29,27 bilhões, estima-se um montante de arrecadação ajustada, de 155,07 bilhões, correspondente a R\$ 150,84 bilhões de receitas correntes e R\$ 4,23 bilhões de receitas de capita (RIO GRANDE DO SUL, 2011b, p. 72-73).

Já para o PPA 2016-2019, também não é informado a especificação da projeção da renúncia, apenas as projeções estimadas para a receita pública, que conforme o documento:

Para os exercícios entre 2016 e 2019, excluindo as receitas intraorçamentárias, de R\$ 43,2 bilhões, estima-se um montante de arrecadação ajustada de R\$ 222,0 bilhões, correspondente a R\$ 216,3 bilhões de receitas correntes e R\$ 5,7 bilhões de receitas de capital (RIO GRANDE DO SUL, 2015b, p. 74).

Em virtude de que o PPA é o instrumento de planejamento, em que governante demonstra qual sua visão para o desenvolvimento do Estado, constata-se que a lacuna de informações sobre a renúncia de receita neste documento acaba dificultando a compreensibilidade e a transparência para a sociedade sobre esta política pública promovida através da concessão de gastos tributários.

Se considerarmos ainda que o PPA é, conforme Almeida e Bevilacqua (2018, p. 35) o “instrumento estratégico de longo prazo, determinando o rumo da política de investimentos e programas que perpassem mais de um exercício financeiro” mostra-se um indicio de que não há aderência entre o PPA e a norma legal e ao mesmo tempo mostra a fragilidade do planejamento representado pelo PPA, pois não incorpora a renúncia, no instrumento de planejamento, no qual o governante demonstra qual sua visão para o desenvolvimento estadual.

Apesar de em ambos os PPAs constarem o panorama das finanças do estado do RS e as diretrizes estratégicas orientadoras do plano quadrienal, a omissão de informações sobre a renúncia, que totalizaram de 2012 a 2019, em valores atualizados, 87,9 bilhões de reais<sup>46</sup>, representando, 26,89 % da arrecadação total, acaba impedindo o debate sobre a eficiência e eficácia da renúncia de receita concedida. Do mesmo modo, a omissão de dados sobre a renúncia nos PPAs pode causar a falsa impressão de que a renúncia de receita não afeta o equilíbrio fiscal e de que não influencia na limitação para a manutenção e expansão de políticas fundamentais previstas na CF/1988, como Saúde e Educação.

### **5.3.2 A Renúncia de Receita e a LDO**

Conforme o artigo 4º da LRF, a LDO disporá sobre o equilíbrio entre as receitas e as despesas. Entre os documentos estabelecidos para demonstrar a busca pelo equilíbrio fiscal, está o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Desta forma, em virtude de os planos orçamentários estarem interligados, a LDO traz as orientações para a elaboração da Lei Orçamentaria Anual (LOA).

Com relação a renúncia de receita, o artigo 4º, § 2º, inciso V, a LRF determina que o Anexo de Metas Fiscais deve conter o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita e da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

Antes da análise dos demonstrativos, é importante tecer comentários sobre a padronização dos relatórios e demonstrativos estabelecidos pela LRF, aplicáveis para

---

<sup>46</sup> Conforme item 4.2.5 deste estudo.

a União, Estados e Municípios. A LRF estabeleceu que enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal<sup>47</sup>, que será o responsável pelo acompanhamento e avaliação da política e da operacionalidade da gestão fiscal, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, conforme artigo 50, § 2º da LC 101/2000<sup>48</sup>. Em virtude disto, a atribuição foi conferida à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), até que seja criado o Conselho de Gestão Fiscal<sup>49</sup>.

Diante do exposto, a STN tem publicado desde 2009, o Manual de Demonstrativos Fiscais, sendo que para 2021, o documento já está em sua 11ª edição<sup>50</sup>. O Manual aplicável à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelece as regras para a padronização da apresentação das informações fiscais dos entes federativos e encontra-se dividido nas seguintes partes: Anexo de Riscos Fiscais, Anexo de Metas Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. Na parte relativo ao Anexo de Metas Fiscais estão as orientações, de acordo com a LRF, para a realização do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita. Conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais<sup>51</sup>, válido para o ano de 2012:

O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita visa a atender ao art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, e será acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados. [...] Quando da elaboração do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, o ente deverá indicar quais condições irá utilizar para cada Renúncia de Receita, a

---

<sup>47</sup> Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a: I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação; II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social; IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos. (BRASIL, 2000).

<sup>48</sup> Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...] § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67. (BRASIL, 2000).

<sup>49</sup> Está em tramitação o Projeto de Lei Complementar nº 220/2020 que dispõe sobre a composição e a forma de funcionamento do Conselho de Gestão Fiscal, nos termos do art. 67, § 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

<sup>50</sup> Conforme Portaria STN nº 375, de 08 de julho de 2020. (BRASIL, 2020).

<sup>51</sup> Conforme Portaria STN nº 407, de 20 de junho de 2011. (BRASIL, 2011b).

fim de atender ao disposto no caput do art. 14 da LRF (BRASIL, 2011a, p. 85).

Segundo o Manual da STN (2012, p. 85) a forma de elaboração e preenchimento do referido demonstrativo é descrita conforme a Figura 1.

**Figura 1 - Modelo de Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita**

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
 ANEXO DE METAS FISCAIS  
**ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA**  
 <ANO DE REFERÊNCIA>

AMF – Demonstrativo VII (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V) R\$ 1,00

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			<Ano de Referência>	<Ano+1>	<Ano+2>	
<b>TOTAL</b>						-

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Fonte: Brasil. STN. Manual de Demonstrativos Fiscais, para o exercício de 2012.

Desta forma, o demonstrativo a ser realizado pelos entes federativos deve indicar os tributos em que ocorrerá a renúncia de receita, explicitando a modalidade da renúncia (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, etc.), os setores/programas/beneficiários que serão favorecidos, a estimativa de renúncia prevista para o ano de referência e para os dois exercícios seguintes, e por fim, as medidas de compensação que serão realizadas para atender o disposto no artigo 14 da LRF, o qual foi abordado no Capítulo 3.3 desta pesquisa.

Após as observações sobre os métodos para elaboração do demonstrativo, analisa-se como o estado do RS realiza a transparência da renúncia de receita, estabelecida através do artigo 4º, § 2º, V da LRF.

Os demonstrativos analisados referem-se aos anos de 2012 a 2019. Em virtude da forma de elaboração pelo estado do RS, optou-se neste estudo por separar a análise da estimativa e compensação da renúncia de receita nos anos de 2012 a 2017, no Quadro 5, e nos anos 2018 e 2019, na sequência.

**Quadro 5 – Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita na LDO do RS: 2012 a 2017**

Ano	Informações referentes ao Demonstrativo
2012	Para o ano de 2012, pretende-se, com um esforço revisional a ser realizado neste campo, manter o atual patamar de renúncias de receitas. Esse patamar poderá não ser efetivado dependendo dos reflexos da reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas com vistas a manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem nesse aspecto os incentivos para áreas estruturais para o desenvolvimento econômico e social do Estado que visem à geração de novos empregos, renda e impostos.
2013	Para o ano de 2013, pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas. Esse patamar poderá não ser efetivado, dependendo dos reflexos da reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas com vistas a manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem nesse aspecto os incentivos para setores prioritários da Política Industrial para o desenvolvimento econômico e social do Estado que visem à geração de novos empregos, renda e impostos.
2014	Para o ano de 2014, pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas. O objetivo poderá não ser efetivado dependendo dos reflexos da reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas com o objetivo de manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem, nesse aspecto, os incentivos para setores prioritários da Política Industrial para o desenvolvimento econômico e social do Estado, que visem à geração de novos empregos, renda e impostos.
2015	Para o ano de 2015, pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas. Esse patamar poderá não ser efetivado dependendo dos reflexos da reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas, com vista a manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem nesse aspecto os incentivos para setores prioritários da Política Industrial para o desenvolvimento econômico e social do Estado que visem a geração de novos empregos, renda e impostos.
2016	Para o ano de 2016, pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas. Esse patamar poderá não ser efetivado dependendo dos reflexos da reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas, com vistas a manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem nesse aspecto os incentivos para setores prioritários da Política Industrial para o desenvolvimento econômico e social do Estado que visem à geração de novos empregos, renda e impostos.
2017	Para o ano de 2017, pretende-se reavaliar a efetividade das renúncias fiscais, buscando a redução relativa do patamar atual de renúncias de receitas. Esse patamar poderá não ser efetivado dependendo dos reflexos de reforma tributária ou de eventuais medidas anticíclicas que venham a ser adotadas em face de oscilações econômicas com vistas a manter a competitividade de setores fundamentais da economia gaúcha. Também se incluem nesse aspecto os incentivos para setores prioritários da Política Industrial para o desenvolvimento econômico e social do Estado que visem à geração de novos empregos, renda e impostos.

Fonte: RIO GRANDE DO SUL (2011, 2012a, 2013a, 2014a, 2015a, 2016).

Com base no Quadro 5, contata-se que os Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Receita, de 2012 a 2017, não são realizados na forma estabelecida pelos Manuais de Demonstrativos Fiscais elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Os referidos Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita do Estado do RS, concentram-se principalmente no objetivo de realizar um

esforço revisional e de reavaliação da efetividade das renúncias fiscais, sem deixar claro quais renúncias serão reavaliadas.

Além disto, não consta no Anexo de Metas Fiscais da LDO, a estimativa e compensação de renúncia de receita, por tributo, por modalidade, por setores/programas e a estimativa de renúncia para o ano de referência e para os dois seguintes. Constata-se também a inexistência de medidas de compensação para a renúncia de receita. Ou seja, em desacordo ao que preconiza o artigo 4º, § 2º, inciso V e ao artigo 14 da LRF.

A renúncia de receita só pode ser concedida ou ampliada com a comprovação da não afetação das metas fiscais ou com a adoção de medidas compensatórias previstas no artigo 14 da LRF, que sequer são demonstradas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Além da falta de aderência às normas legais (artigo 4º e 14 da LRF) sequer o montante de renúncia, que representa em torno de 2% do PIB gaúcho, é incorporado na planejamento público, negligenciando assim, o papel da política de renúncia de receita, na obtenção do equilíbrio das contas públicas e ao mesmo tempo atribuindo apenas ao corte de gastos este papel. Como por exemplo, ao corte de gastos, com pessoal, cujo gasto é razão da Receita Corrente Líquida (RCL), da qual as renúncias são subtraídas, e portanto, resultando numa menor RCL, pressionando assim gastos com pessoal com professores, com profissionais de saúde e de segurança pública, áreas essenciais e que representam o maior número de matrículas no estado do RS.

Sobre este tema, Pinto (2018, p. 74) alerta para a necessidade de melhor controle sobre as renúncias de receitas sem lastro e sem a respectiva medida compensatória, principalmente em relação as renúncias concedidas por prazo indeterminado que acabam se perpetuando, em face das premissas contidas no artigo 14 da LRF e também devido ao artigo 57, § 3º da Lei 8.666/1993, que prevê a proibição da celebração de contratos pela administração pública com prazo de vigência indeterminado. Conforme a autora:

[...] a Lei de Responsabilidade Fiscal exige no caput e no §2º do art. 14 que a validade e o início da vigência da renúncia fiscal sejam condicionados à instituição efetiva de medida compensatória, com duração de três anos (exercício de instituição e nos dois seguintes). Já a Lei Geral de Licitações e Contratos prevê ser vedada a celebração de contratos com prazo de vigência indeterminado, que gerassem obrigações de gasto para o Estado *ad aeternum*. Ora, renúncia de receita é gasto tributário e, assim como os contratos administrativos – donde resultam os gastos rotineiros da

Administração Pública –, não deveria ser instituída sem qualquer delimitação temporal. **Desse modo, cabe controle de validade sobre a perpetuação de todas as renúncias fiscais (no sentido jurídico do §1º do art. 14 da LRF), cujas medidas compensatórias provenientes da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição tenham sido comprovadas apenas por três anos, os quais, por sua vez, já tenham faticamente transcorrido** (PINTO, 2018, p. 74). (grifo do autor)

Na esfera federal, o Tribunal de Contas da União(TCU) tem apontado irregularidades e emitindo alertas ao Poder Executivo em relação ao não atendimento dos requisitos exigidos no artigo 14 da LRF e quanto aos dispositivos das LDOs, em virtude da concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita sem o atendimento as exigências da LRF. Conforme o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2018:

**Ressalta-se que esta Corte de Contas já expediu diversas deliberações a órgãos do Poder Executivo com vistas ao cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais, principalmente quanto ao art. 14 da LRF**, quais sejam: subitens 9.2 e 9.3 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (relatoria do ministro Augusto Nardes), subitem 9.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (relatoria do ministro Benjamin Zymler), subitem 9.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (relatoria do ministro Raimundo Carreiro), subitem 1.6.1 do Acórdão de Relação 384/2016-TCU-Plenário (relatoria do ministro Augusto Nardes), subitem 9.5 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (relatoria do ministro Raimundo Carreiro), subitem 9.2 do Acórdão 2.776/2017-TCU-Plenário (de minha relatoria), subitem 9.1 do Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário (relatoria do ministro José Múcio Monteiro) e subitens 9.5 a 9.7 do Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário (relatoria do ministro José Múcio Monteiro). **Da mesma forma, por meio do subitem 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, foi recomendado às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedam ou ampliem renúncias de receitas tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF** (TCU, 2019, p.230-231). (grifo do autor)

Quanto aos relatórios emitidos pelo controle externo do estado do RS, ressalta-se que o não atendimento dos requisitos exigidos na LDO, para os Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita são reiteradamente apontados pelo TCE/RS. Conforme o Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governador do Estado do RS, referente ao exercício de 2014:

Conforme a Lei Complementar nº 101/2000, **mais uma vez, destaca-se o não atendimento ao disposto no artigo 4º, § 2º, onde consta a obrigatoriedade do Executivo Estadual encaminhar em anexo a LDO o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita,**

documento regrado formalmente pela Portaria STN nº 637/2012. (TCE-RS, 2015, p. 75). (grifo do autor)

Posteriormente, na análise das contas do Governador, em relação ao exercício de 2017, O TCE/RS aponta novamente para os problemas existentes no demonstrativo apresentado pelo Executivo Estadual, ao constatar que, a exemplo dos anos anteriores, os referidos Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado “são precários e imprecisos. Isto é, no referido Anexo, o Executivo Estadual informa dados generalistas e imprecisos sobre as respectivas matérias.” (TCE/RS, 2019 p. 34). Neste sentido, a Corte de Contas reitera que o respectivo Demonstrativo “encontra-se regrado, formalmente, nas diversas edições do Manual de Demonstrativos Fiscais publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)” (TCE/RS, 2019, p. 35).

No mesmo documento, em análise das contas do exercício de 2017, o TCE/RS ressalta a obrigatoriedade de o estado do RS atender os requisitos do artigo 14 da LRF, de identificar os tributos e as medidas de compensação e da importância de divulgação destas informações para a sociedade.

Por conseguinte, com vistas a dar maior consistência e transparência, o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita deverá ser acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, ou seja, o Estado deve atender ao caput do art. 14 da LRF indicando qual das condições irá utilizar para cada renúncia de receita prevista. O Demonstrativo deve identificar os tributos para os quais estão previstos renúncias de receita, destacando a modalidade da renúncia (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, etc.), os setores/programas/beneficiários favorecidos, a estimativa da renúncia para o ano de referência da LDO e para os dois exercícios seguintes, e as medidas de compensação pela perda de receita decorrente da renúncia. Seguindo nessa linha, considera-se oportuno a obrigatoriedade de o Governo disponibilizar à sociedade informações sobre as renúncias fiscais que podem ser fruídas no exercício, procedimento essencial tanto para a elaboração da LOA como para avaliação do impacto dessas situações nas metas fiscais (TCE/RS, 2019, p. 35).

Desta forma, o TCE/RS manifesta-se no sentido, de que devido ao desequilíbrio fiscal nas finanças estaduais, o estado do RS não possa se abster de atender aos preceitos da LRF para elaboração da LDO e de fornecer a transparência em relação a renúncia de receita. Conforme Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governador do RS no exercício de 2017:

A fragilidade das finanças públicas do Estado do Rio Grande do Sul, com histórico de sucessivos déficits, **impede que o Executivo Estadual não se abstenha de atender aos preceitos da LRF e da Constituição Estadual na elaboração da LDO, e, nesse aspecto, fornecer tanto a publicidade como a transparência aos números envolvidos, seja na área da previsão de receitas, na renúncia fiscal**, ou, ainda, nas despesas obrigatórias de caráter continuado (TCE-RS, 2018, p. 36). (grifo do autor)

Com relação ao Anexo de Metas Fiscais das LDOs de 2018 e 2019, alterações importantes foram incorporadas na parte relativo à estimativa e compensação da renúncia de receita. Os respectivos Demonstrativos da Estimativa e da Compensação da Renúncia de Receita de 2018 e 2019, iniciam-se com um panorama sobre o aperfeiçoamento dos mecanismos de concessão, monitoramento e revisão das desonerações fiscais e afirmam a busca pela redução do patamar de renúncia de receitas. Além disto, consta que foram consideradas nas estimativas de renúncias, as desonerações fiscais com efeitos a contar de 1º de janeiro de 2017. Já em relação as demais desonerações concedidas em 2016, foram consideradas no “modelo de previsão de receita utilizado pela Receita Estadual para a elaboração da previsão de receita para 2018”<sup>52</sup>.

**Figura 2 - Recorte do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia da Receita do Estado do RS na LDO 2018**

Estimativa e compensação da renúncia de receita - Em R\$						
TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	2018	2019	2020	COMPENSAÇÃO
ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO - RICMS, Livro I, art. 32, CLXXVI	Laticínios - produção de queijo destinado a outras unidades da federação	21.000.000	22.400.000	24.000.000	Tributação leite UHT compensará integralmente a desoneração

Nota: A variação entre os exercícios foi efetuada considerando os dados de inflação e crescimento do PIB disponibilizados pelo Relatório Focus.

Fonte: LDO do Estado do RS. Lei nº 15.018, de 17 de Julho de 2017

Entretanto, apesar das mudanças no formato do demonstrativo, constata-se a inserção de apenas um caso de estimativa de renúncia do ICMS na LDO para o ano de 2018 (Figura 2). Em virtude deste fato, o TCE/RS apontou que Executivo Estadual ao relacionar apenas um caso de renúncia de receita, não relacionou outras renúncias que foram concedidas, para o ano em que o Governo Estadual estabeleceu como

<sup>52</sup> LDO do Estado do RS para o exercício de 2018 (p. 43).

base para constar no demonstrativo, ou seja, as desonerações concedidas (a partir de 1 de janeiro de 2017).

Desta forma, o Governo Estadual deixou de apresentar “informações relevantes para fins de transparência, embasamento para a elaboração da LOA e avaliação do impacto nas metas fiscais. Assim, permaneceu sem atender ao previsto nas normas legais que regulamentam a matéria”. (TCE/RS, 2019, p. 404). Em continuidade, o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governador do Estado do RS, referente ao exercício de 2018 assevera que:

Segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais, o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita visa a atender ao art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, e será acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados. O Demonstrativo tem por objetivo dar transparência às renúncias de receita previstas no projeto de LDO, para uma melhor avaliação do seu impacto nas metas fiscais fixadas, além de orientar a elaboração da LOA considerando o montante das renúncias fiscais concedidas. Como exemplos de Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, podemos citar aqueles elaborados pelos estados de Santa Catarina e Espírito Santo, em que há uma maior transparência em relação aos benefícios concedidos e seu impacto no orçamento. **Além disso, verificamos no anexo único do Decreto 53.898/18 que há outras renúncias de receitas concedidas pelo Estado do RS, a partir de 1 de janeiro de 2017, e que não foram relacionadas no referido Demonstrativo. Assim, o Executivo Estadual deve adequar as Leis Orçamentárias aos dispositivos legais, com vistas a trazer maior transparência às situações envolvidas no questionamento.** Dessa forma, entende-se que o apontamento deve ser mantido (TCE-RS, 2019, p. 404). (grifo do autor)

Através da Figura 3, verifica-se o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, presente no Anexo de Metas Fiscais da LDO para 2019. Da mesma forma que o documento anterior foram consideradas para elaboração do demonstrativo as desonerações do exercício corrente, ou seja com efeito a partir de 1º de janeiro de 2018. No entanto, “as demais desonerações, concedidas em 2017 foram consideradas no modelo de previsão utilizado pela Receita Estadual para a elaboração da previsão de receita para 2019” (RIO GRANDE DO SUL, 2018, p. 45).

**Figura 3 – Anexo de Metas Fiscais - Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia da Receita do Estado do RS na LDO 2019**

Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita - Em R\$

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	2019	2020	2021	COMPENSAÇÃO
IICMS (1)	Isenção	Doações para a Área de Segurança Pública	-	-	-	Revogação do CP de medicamentos (Art. 32, CLII, do RICMS)
IICMS (2)	Isenção	Isenção nas importações promovidas pelas Prefeituras Municipais de equipamentos para utilização pelo Corpo de Bombeiros (CONVÊNIO ICMS 16/18, DE 06/03/18)	-	-	-	Alteração no CP de Peças e Componentes para Condicionadores de Ar (Art. 32, X)

NOTA 1: A renúncia de receita diz respeito à isenção de ICMS no caso de doações para área de segurança pública do Estado. A renúncia não é passível de mensuração por se desconhecer o potencial donativo da proposta. Como medida compensatória, mesmo que haja um acréscimo no volume de doações por conta da isenção, entende-se que a redução da fruição dos créditos presumidos decorrentes da revogação do inciso CLII, do artigo 32, do RICMS, com efeitos a partir de 1.º/4/18, que prevê benefício nas saídas de medicamentos nas vendas não presenciais, cuja fruição média de ICMS foi em torno de 6,5 milhões, nos últimos 2 anos, será suficiente para mitigar a renúncia que advirá das possíveis contribuições à área de segurança pública do Estado.

NOTA 2: A renúncia de receita diz respeito à isenção de ICMS, prevista no Convênio ICMS 16/18, nas importações promovidas pelas Prefeituras Municipais de equipamento de proteção individual sem similar nacional para utilização pelo Corpo de Bombeiros. A renúncia não é passível de mensuração por se desconhecer o potencial de utilização da proposta por parte das prefeituras. Não obstante, projeta-se uma desoneração de ICMS, aproximadamente de R\$ 1 milhão/ano. Como medida compensatória, mesmo que haja um acréscimo no volume de importações por conta da isenção, entende-se que a redução da fruição dos créditos presumidos decorrentes das alterações do inciso X, do artigo 32, do RICMS, será suficiente para mitigar a renúncia que advirá das possíveis importações a serem realizadas pelas prefeituras com destinação aos Corpos de Bombeiros. O aumento de receita compensatória advirá das alterações promovidas na utilização do Crédito Presumido aos estabelecimentos fabricantes nas saídas de condensadoras e resfriadores de líquidos para aplicação exclusiva em sistemas de condicionamento de ar ou processos produtivos industriais. O aumento anual de ICMS previsto é de R\$ 1,875 milhão/ano.

Fonte: LDO do Estado do RS. Lei nº 15.202, de 25 de Julho de 2018.

Entretanto, em exame das contas do Governador do Estado do Rio Grande do Sul, o Ministério Público de Contas do Estado do RS, em relação ao demonstrativo apresentado na LDO de 2019, emite o parecer no sentido de que falta de detalhamento dos demonstrativos referentes à estimativa e compensação da renúncia de receita e que o documento encontra-se em inobservância ao disposto no artigo 4º, § 2º, inciso V, da LRF.

Além disto, ressalva que nos Pareceres de 2017 e 2018 já havia alertado sobre a necessária observância à data da prática dos atos administrativos considerados desconformes<sup>53</sup>.

Diante dos dados apresentados, constata-se que as informações sobre a estimativa e compensação de renúncia de receita para os exercícios de 2012 a 2019 nas LDOs analisadas, não atendem as normas, em especial, o artigo 4º, § 2º, inciso V da LRF, afetando assim, o grau de transparência, impossibilitando o controle social, fragilizando planejamento público, e impedindo a avaliação e monitoramento da política pública de renúncia de receita. Registra-se que a qualidade do gasto público, requer análise e monitoramento de todas as políticas públicas, para que possam, caso haja necessidade, ser alteradas ou até extintas. O descumprimento das normas sobre a política de renúncia impede análise e monitoramento robustos desta política.

Apesar de melhorias nos Demonstrativos de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita nas LDOs de 2018 e 2019, as informações ainda descumprem a LRF, são limitadas e incapazes de atender as atribuições institucionais dos órgãos oficiais de controle, assim como para o exercício da cidadania. A opacidade de dados, a despeito do desequilíbrio das contas públicas do estado do RS, não buscou alternativas via corte de renúncia para obter o almejado equilíbrio fiscal, como se o equilíbrio fiscal pudesse ser obtido apenas sobre a ótica do gasto, negligenciando-se as ações pela ótica da receita, que no caso desta pesquisa, abordou o tema específico sobre renúncias. Além de não ser detalhado no Anexo de Metas Fiscais da LDO a previsão da totalidade de renúncias que serão concedidas para o ano de referência e para os dois seguintes, conforme indicado no Manual de Demonstrativos Fiscais (Figura 1), verifica-se que estes gastos tributários, muitos concedidos por tempo indeterminado, perpetuam-se e não são confrontados com os demais gastos existentes no orçamento público, ou seja, acabam funcionando como gastos tributários eternos, que não são interrompidos ou limitados para fins de equilíbrio fiscal.

---

<sup>53</sup> Parecer nº 322/2021(p. 24-25) do Ministério Público de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, sobre as contas do Governador do Estado do RS, referente ao exercício de 2019. (RIO GRANDE DO SUL, 2021).

Questiona-se os motivos pelos quais os gastos tributários, que também são recursos públicos não passam pelo controle da sociedade de forma aberta e nem mesmo pelo TCE/RS, como verificado nesta pesquisa, através de reiterados apontamentos realizados no exame das contas do estado do RS.

Neste sentido, confirma-se a hipótese 2 deste estudo, de que, apesar das exigências trazidas pela LRF, através do artigo 4º, § 2º, inciso V, quanto ao Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, que deve constar no Anexo de Metas Fiscais que acompanha a LDO, a publicação é realizada de forma insuficiente e sem conter as informações essenciais como: a modalidade de renúncia de tributo, a estimativa da renúncia para o ano de referência e para os dois exercícios seguintes e as medidas de compensação realizadas para suportar a perda de receita.

### **5.3.3 A Renúncia de Receita na LOA**

Através da CF/1988, o Constituinte transformou a Lei Orçamentária em um “instrumento eficiente e confiável, como organizadora e promotora das ações governamentais e contribuiu para a consolidação do processo orçamentário dando-lhe maior abrangência e credibilidade”(ROCHA, 2018, p. 181-182). Além da Carta Magna estabelecer que a LOA deverá compreender o orçamento fiscal, de investimentos e da seguridade social, com relação a renúncia de receita determinou expressamente que deverá compreender nos termos do § 6º do artigo 165 o “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”(BRASIL, 1988).

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal através do artigo 5º estabeleceu a obrigatoriedade de a Lei Orçamentária Anual(LOA) ser compatível com o PPA e a LDO, e ainda ser acompanhada do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, citado no parágrafo anterior, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento das despesas de caráter continuado, conforme o Art. 5º da LRF:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º ;

**II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado (BRASIL, 2000).** (grifo do autor)

Neste sentido, a CF/1988 e a LRF demonstram o papel da LOA, como meio para que seja evidenciada a concessão, controle e as medidas de compensação sobre a renúncia de receita. É importante ressaltar que a concessão e manutenção da renúncia de receita deve conter todos os preceitos essenciais aplicáveis aos demais gastos públicos, que segundo Almeida e Bevilacqua (2018, p. 30) tanto na gestão, quanto no gasto dos recursos públicos, precisa atentar-se à “eficiência e à economicidade, sem prescindir, em toda a atividade pública, da moralidade, responsabilidade e transparência”.

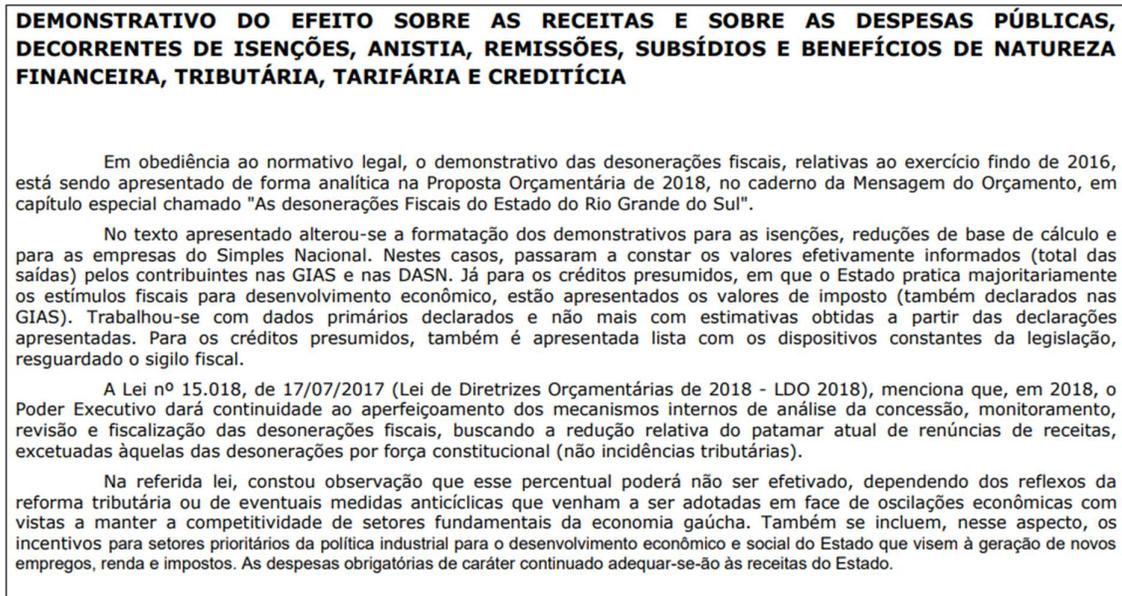
Com relação ao estado do RS, a Constituição Estadual, através do artigo 149, § 5º, V, prevê que o orçamento geral da administração direta será acompanhado do “demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária, tarifária e creditícia”. Já a Lei Complementar Estadual nº 13.452/2010, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado do RS, disciplina o regime jurídico dos cargos da carreira de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, estabelece que:

Art. 6.º Ao Subsecretário da Receita Estadual compete, além de outras atribuições que lhe sejam conferidas: [...] V - elaborar, com o objetivo de assegurar a transparência das contas públicas, o Demonstrativo das Desonerações Fiscais, documento integrante da Proposta Orçamentária Anual (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

Tendo em vista as normas apresentadas, realizou-se a análise documental das Leis Orçamentárias de 2012 a 2019, incluindo as Mensagens que acompanham as Propostas de Leis Orçamentárias e os Demonstrativos de Desonerações Fiscais, elaborados em conformidade com a LC Estadual nº 13.452/2010. Ressalta-se que as informações quantitativas presentes nos Demonstrativos de Desonerações Fiscais foram evidenciadas anteriormente nesta pesquisa nas seguintes Seções: 5.2.1 relativo à renúncia com ICMS (Tabelas 1 e 2), 5.2.3 relativo à renúncia com IPVA (Tabela 6) e 5.2.4 referente à renúncia como ITCD (Tabela 7).

Através da análise, constatou-se que em todo o período pesquisado, o estado do RS divulga nas respectivas LOAs, o demonstrativo do efeito sobre as receitas e sobre as despesas públicas, decorrentes de isenções, anistia, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária, tarifária e creditícia. Os documentos possuem a mesma metodologia de apresentação de 2012 a 2019, entretanto sem a demonstração de informações relevantes exigidas deste demonstrativo nos termos do § 6º, artigo 165 da CF/1988, assim como sem medidas de compensação exigidas pelo artigo 14 da LRF e disciplinadas no inciso II do artigo 5º da mesma LC. Utiliza-se como exemplo, o demonstrativo incluído na LOA para o exercício de 2018.

#### **Figura 4 – Demonstrativo do Efeito sobre as Receitas e Despesas na LOA 2018**



Fonte: LOA 2018 do Estado do RS.

Constata-se através da Figura 4, que o documento não evidencia o demonstrativo regionalizado do efeito das renúncias conforme exigido pela CF/1988 e das medidas de compensação, nos termos do artigo 5º, inciso II da LRF. Este fato repete-se nos demais demonstrativos divulgados nas LOAs de 2012 a 2019.

Apesar de o documento fazer referência ao caderno Mensagem do Orçamento, em capítulo especial chamado de "As desonerações Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul", referente a proposta orçamentária enviada ao Legislativo Estadual, verificou-se nestes documentos, que apesar da existência de dados gerais quantitativos da renúncia, não consta o demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e

despesas das renúncias, como exigido nos termos da CF/1988 e as medidas de compensação exigidas pela LRF. Como exceção, na proposta de 2012, apresenta-se o demonstrativo regionalizado das renúncias, mas apenas para o imposto ICMS, com dados retroativos a 2009, sem demonstrar o efeito que a renúncia de ICMS terá sobre o orçamento de 2012, que está em questão, conforme demonstrado na Figura 5.

A Figura 5 apresenta um recorte do demonstrativo regionalizado das desonerações inserido na Mensagem que acompanha a PLOA de 2012. Conforme Rio Grande do Sul (2011a, p. 113): “foi limitada a regionalização por COREDEs, nível em que os óbices "inconsistências/sigilo fiscal" ficam superados”.

**Figura 5 - Recorte do Demonstrativo da Desonerações Fiscais do ICMS, de 2009, em relação ao Valor Adicionado Fiscal (VAF)**

Demonstrativo regionalizado das desonerações fiscais do ICMS, de 2009, em relação ao VAF

COREDEs	% do VAF	% das Desonerações	% das Desonerações / VAF
Vale do Rio Pardo	3,48%	7,77%	13,18%
Vale do Cai	1,91%	3,29%	10,18%
Sul	5,19%	8,34%	9,47%
Metropolitano Delta do Jacuí	25,16%	30,61%	7,18%
Fronteira Noroeste	1,52%	1,77%	6,88%
Campanha	1,30%	1,51%	6,88%
Alto Jacuí	1,69%	1,95%	6,80%
Vale do Taquari	3,27%	3,60%	6,50%
Produção	3,35%	3,66%	6,43%
Vale do Rio dos Sinos	13,15%	13,81%	6,19%
Paranhana Encosta da Serra	1,43%	1,39%	5,72%
Serra	13,52%	10,79%	4,71%
Jacuí Centro	0,87%	0,67%	4,54%
Rio da Várzea	0,80%	0,57%	4,19%
Missões	1,62%	1,08%	3,02%
Nordeste	1,17%	0,76%	3,84%
Médio Alto Uruguai	0,76%	0,48%	3,76%
Hortênsias	0,87%	0,52%	3,49%
Norte	2,62%	1,46%	3,29%
Alto da Serra do Botucaraí	0,61%	0,32%	3,07%
Fronteira Oeste	3,38%	1,71%	2,99%
Noroeste Colonial	1,58%	0,75%	2,77%
Central	2,30%	1,07%	2,74%
Campos de Cima da Serra	1,07%	0,44%	2,43%
Celeiro	0,90%	0,37%	2,41%
Centro Sul	1,91%	0,70%	2,16%
Vale do Jaguari	0,56%	0,20%	2,10%
Litoral	4,02%	0,41%	0,61%
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>5,90%</b>

Fonte: Secretaria da Fazenda do RS.

Fonte: Mensagem que acompanha a Proposta de LOA 2012 do Estado do RS. (RIO GRANDE DO SUL, 2011c).

Verifica-se que 2009, os maiores percentuais de benefícios com a desoneração concentram-se nas regiões Metropolitana Delta do Jacuí, Vale do Rio dos Sinos e Serra, o que demonstra, assim como na Seção sobre o FUNDOPEM/RS, uma alta concentração regional na utilização dos benefícios das desonerações via da Renúncia de Receita com ICMS. Entretanto, devido não ter sido demonstrado o mesmo do documento nas Leis Orçamentárias posteriores, torna-se inviável realizar uma análise comparativa anual. Contudo, mesmo que esta informação tenha sido descontinuada fica evidente a alta concentração nas três regiões citadas.

Desta forma, verifica-se que com exceção atendimento parcial das exigências pela LOA de 2012, não ocorre o atendimento das exigências estabelecidas pelo artigo 165, parágrafo 6º da CF/1988 e das medidas de compensação exigidas nos termos do artigo 14 e do artigo 5º, inciso II da LRF. Este fato evidencia a falta de aderência para com as exigências normativas quando refere-se aos gastos tributários, ao contrário do que acontece em relação as demais despesas.

Pinto (2018) reforça a falta de medidas compensatórias pelos entes federativos e defende as medidas impostas pela LRF, em relação a renúncia de receita para a LDO e a LOA como solução a médio prazo. A autora evidencia que:

Atualmente os controles, a título de responsabilidade fiscal, são frouxos não só sobre as medidas compensatórias que amparam a instituição das renúncias fiscais, como também sobre a compensação dos impactos fiscais causados pelas despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 17 da LRF). Talvez a melhor medida de curto prazo para o enfrentamento de ambos seja a qualificação detida do conteúdo dos anexos na lei de diretrizes orçamentárias (art. 4º, §2º, V da LRF) e na lei orçamentária anual (art. 5º, II da LRF), a respeito da comprovação das medidas compensatórias que lhes correspondem, a cada ano e enquanto vigorarem (PINTO, 2018, p. 74-75).

Não obstante, com relação ao estudo de caso do estado do RS, a falta de comprovação das medidas de compensação nos termos do artigo 14 da LRF, tanto na LDO, como na LOA, favorecem a falta de avaliação da renúncia de receita pelos órgãos de controle, pelo Legislativo e pela sociedade. Neste sentido, Chieza (2018) questiona, como explicar o fato, de que os entes federativos que enfrentam aguda crise fiscal e não atingiram as metas de resultados fiscais, seguem com a política de renúncia de receita, sem que o artigo 14 seja cumprido na sua íntegra?

Além disto, devido ao fato de não evidenciar, de acordo com as normas legais, os benefícios que estão sendo concedidos, sejam novos ou já existentes, e ainda não demonstrar o efeito regionalizado sobre as finanças públicas como um todo, o estado do RS permite que a política de renúncia de receita possa assumir, em alguns casos, uma espécie de benefício perpétuo, pois as leis que concedem a renúncia de receita acabam sendo aprovadas por prazo indeterminado e acabam não sendo revisadas. Em virtude disso, pode estar compactuando com as ineficiências resultantes da política de renúncia fiscal e também com o descumprimento do artigo 14 da LRF.

Além dos controles rigorosos para a concessão e manutenção, é essencial que os gastos tributários estejam colocados em condição de igualdade com as demais despesas, através da exposição de todas as informações necessárias nas peças

orçamentárias, que são exigidas pelo arcabouço normativo, para que o Legislativo e a sociedade possam ter condições de realizar um juízo crítico e poder debater a cada exercício sobre os gastos que realizam-se via orçamento em comparação com os gastos tributários via sistema de tributação.

#### 5.4 TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES

O conceito de transparência na gestão pública, segundo Romão e Martelli (2018, p. 288) é “um valor fundamental da gestão pública contemporânea, de modo que sua realização significa ampliar as informações da sociedade a respeito das ações realizadas pelos agentes públicos”.

A LRF destinou no capítulo IX, uma seção específica sobre a Transparência da Gestão Fiscal. Dentre os instrumentos de transparência exigidos pela LC nº 101/2000, que deverá ser dada ampla divulgação estão: os planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias; prestações de contas e respectivo parecer prévio; relatório resumido de execução orçamentária e da gestão fiscal; e as versões simplificadas destes documentos (BRASIL, 2000).

Com o intuito de aumentar a transparência dos dados fiscais foi sancionada a Lei Complementar nº 131 de 2009, também chamada de Lei da Transparência, que acrescentou dispositivos a LRF e aumentou as exigências dos níveis de transparência em todos os entes federativos. A Lei da Transparência determinou a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2009).

Em continuidade, em 2011, foi editada a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), em que regula o acesso à informação previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da CF 1988. A LAI visa assegurar o direito fundamental de acesso à informação e os procedimentos nela previstos devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública, tendo como diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II- divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;  
V - desenvolvimento do controle social da administração pública (BRASIL, 2011a).

Desta forma, são nítidos os avanços da legislação brasileira nas últimas décadas, com o intuito de estabelecer maior transparência para as ações governamentais, em especial quanto a utilização de recursos públicos. Estes avanços proporcionaram também, de acordo com Maciel (2017) *apud* Santana (2008) o fortalecimento do controle social, que é entendido como o controle da Administração Pública exercido com a participação da sociedade civil, em que não se vinculam à estrutura formal da entidade governamental, que pode incluir tanto uma organização, quando um cidadão no exercício de uma cidadania ativa. Conforme Gomes (2014):

A transparência do gasto público apresentou uma grande evolução desde o advento da Constituição Federal de 1988, com a Lei nº 9.755/1988, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, com a Lei da Transparência e a Lei de Acesso à Informação. Entretanto, ainda há um grande caminho a percorrer, proporcionando informação útil ao cidadão para que este influa, decisivamente, na administração pública. Os dados primários obtidos dos sistemas de informação da administração pública podem não ser úteis ao cidadão, podendo ser exigida análise, interpretação, consolidação ou tratamento dos dados para que estes sirvam ao propósito da cidadania. **A avaliação dos resultados do programas públicos e a sua divulgação é, neste contexto, essencial. Da mesma forma que a divulgação das informações pertinentes ao gasto tributário e os benefícios creditícios** (GOMES, 2014, p. 259). (grifo do autor)

Nesta pesquisa, a transparência foi avaliada em relação a renúncia de receita (gastos tributários). Analisou-se a forma de divulgação dos dados sobre as renúncias de acordo com as exigências elencadas pela LRF, as quais foram exploradas na Seção 3.3. Verificou-se que apesar de avanços nas normas de transparência em vigor, quando refere-se divulgação de forma transparente das informações relativas à renúncia de receita, o estado do RS não atende em sua integralidade os dispositivos, com a justificativa do artigo 198 do CTN<sup>54</sup>. Em sentido oposto, atualmente, as demais despesas da administração pública são divulgadas em tempo real pelos portais de

---

<sup>54</sup> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (BRASIL, 1966a).

transparência, podendo ser acessadas pelos órgãos de controle, pela sociedade e pela mídia a qualquer instante. Desde o gasto com programas sociais, a remuneração dos servidores públicos e os valores contratados com empresas terceirizadas são publicados de forma detalhada no Portal da Transparência.

Como exemplo da interpretação de regras que resultam na opacidade de dados, através da Tabela 9, demonstra-se que do montante total de R\$ 3,1 bilhões de reais renunciados, através da modalidade de renúncia com crédito presumido de ICMS, são ocultados mais de 705 milhões de reais. Ou seja 22,6% da renúncia usufruída, não possuem a especificação de qual a atividade econômica foi beneficiada, para não permitir a identificação, quando o número de beneficiários for inferior a quatro empresas, em virtude de sigilo fiscal.

**Tabela 9 – Renúncia de Receita através de Crédito Presumido de ICMS conforme Atividade Econômica. Valores Nominais – em R\$**

<b>Renúncia por Atividade Econômica</b>	<b>RICMS</b>	<b>Valor Renúncia</b>
Indústria de Biodiesel-B100	Artigo 32, LXXXVIII	263.354.723
Chapas e bobinas de aço	Artigo 32, VII	247.625.075
Carnes e Produtos Resultantes do Abate	Artigo 32, LXXXII	173.686.530
Programa Agregar	Artigo 32, XI, A	151.775.211
PROGRAMA AGREGAR-RS Carnes – Saídas	Artigo 32, XI, C	148.614.780
Fundopem/RS – Lei nº 11.916/03	Artigo 32, LXXIV	115.850.445
Fertilizantes	Artigo 32, LXXI	111.005.324
Indústria de Queijos	Artigo 32, XXVI	102.247.372
Leite Fluído	Artigo 32, LXIII	94.397.919
Farinha de Trigo, Misturas e Pastas	Artigo 32, LXXXVI	90.764.480
Carnes e Produtos Comestíveis do Abate de Aves	Artigo 32, CXXXVI	81.096.918
Indústrias de Linguiças, Mortadelas, Salsichas	Artigo 32, XXXV	80.709.450
Leite Uht	Artigo 32, CLXXVIII	67.587.466
Leite Produzido por Produtor Rural ou Cooperativa	Artigo 32, CVII	55.032.316
Leite em Pó	Artigo 32, XXXVI	52.622.605
Leite para Fabricação de Queijos	Artigo 32, CVI	51.053.840
Autofalantes, Microfones, Receptores e Antenas	Artigo 32, CLXVII	48.478.651
Prestador de Serviço de Transporte	Artigo 32, XXI	46.396.385
Fabricantes de Calçados e Artefatos de Couro	Artigo 32, CXLI	42.314.761
Fabricantes de Produtos Têxteis e Vestuário	Artigo 32, CXXXV	41.400.093
Leite para Fabricação de Queijo	Artigo 32, CLXXVI	36.986.279
Abatedores – Suínos	Artigo 32, CXXXIII	35.020.574

(continua)

(continua)

Farelo de Soja	Artigo 32, CXIV	29.729.617
Indústria Vinícola	Artigo 32, XIX	23.496.177
Projetos Culturais	Artigo 32, XV	22.816.589
Vinho	Artigo 32, LXXVIII	18.602.184
Fab. de Soro de Leite em Pó, Alb. e Comp. Lácteos	Artigo 32, CXXXIX	16.241.532
Móveis	Artigo 32, LXI	15.425.949
Produtos Farmacêuticos	Artigo 32, XXXI, A	14.714.824
Recicladores, Saídas de Prod. em Flocos, Gran. ou Pó	Artigo 32, CXII	14.028.031
Bolachas e Biscoitos	Artigo 32, LXII	13.796.833
Farinha de Trigo	Artigo 32, LXIX	13.725.023
Produtos de Saúde e Medicamentos	Artigo 32, CXLIX	12.091.744
Autofalantes, Microfones, Receptores e Antenas	Artigo 32, VIII	8.380.060
Saídas Internas de Vinho	Artigo. 32, CLXVIII	7.927.351
Programa Pró-Esporte/RS	Artigo 32, CXXXVIII	7.150.108
Manteiga	Artigo 32, CLXXIII	7.096.956
Sucos de Uva	Artigo 32, XCIV	6.553.203
Geléias de Frutas	Artigo 32, LXXIX	5.422.156
Conservas de Verduras e Hortaliças	Artigo 32, LXXVII	5.384.623
Fabricante de Dispositivos para Fechar Recipientes	ART. 32, CXXVII	5.335.705
Conservas de Pêssego	Artigo 32, LXVI	4.757.314
Saídas Internas de Salame	Artigo 32, LIV	4.301.393
Tomates em Conserva, Ketchup e Molhos	Artigo. 32, LXXXIX	4.150.915
Leite para Industrialização	Artigo 32, CLVIII	3.855.440
Microcervejarias	Artigo 32, CXL	3.800.638
Peixes, Crustáceos e Moluscos	Artigo 32, LXXXI	3.419.645
Transp. de Granéis, Carreg. e Desc. de Navios	Artigo 32, CXVIII	3.291.884
Papel Higiênico	Artigo 32, LV	2.556.943
Fundomate	Artigo 32, CXLII	1.116.111
Conservas de Frutas, Exceto Pêssego	Artigo 32, LXV	932.179
Fundovinos	Artigo 32, CXXXII	602.594
Fabricante de Laticínios	Artigo 32, CLVI	556.637
Prog. de Incentivo ao Apar. Seg. Pública – PISEG/RS	Artigo 32, CLXXIX	529.496
Projetos Sociais	Artigo 32, LXIV	300.629
Madeira Serrada	Artigo 32, XXXVII	269.283
Restaurantes	Artigo 32, IV	214.322
Mel Puro	Artigo 32, LX	117.884
Aços sem Costura	Artigo 32, XCI	*
Alho	Artigo 32, L	*

(continua)

(conclusão)

Armas e Munições	Artigo 32, CLXIV	*
Azeite de Oliva	Artigo 32, CLXXVII	*
Construções Pré-Fabricadas	Artigo 32, CLXXII	*
Copolímeros dom Polo Petroquímico	Artigo 32, XCII	*
Empanados de Aves	Artigo 32, LVIII	*
Fab. de Chocolate, Achoc., Caramelos e Cereais	Artigo 32, CXXIV	*
Fab. de Feijão, Arroz, G. Bico, Soja, Lent., Bol. Arroz	Artigo 32, CLXIII	*
Fab. de Motoventiladores, Cond. e Evap. Frigoríficos	Artigo 32, CXLV	*
Fab. Rapadura-Aq. Int. Mel. Ac. Masc.	Artigo 32, CXIX	*
Fabricante de Calçados e Artefatos de Couro	Artigo 32, CXXX	*
Fabricantes de Estireno	Artigo 32, CLXXI	*
Fabricantes de Produtos Farmacêuticos	Artigo 32, CXVII	*
Folhas Flandres para Fabricação de Latas	Artigo 32, CLXX	*
FOMENTAR/RS	Artigo 32, XXVII	*
Imp.de Carnes Bov., Filés Merluza e Bat. Prep/Cong.	Artigo 32, CLXI	*
Industriais Importadores	Artigo 32, LXVIII	*
Indústrias Lanificias	Artigo 32, XII	*
Leite para Fabricação de Leite Condensado	Artigo 32, CLXIX	*
Leite para Fabricação de Manteiga	Artigo 32, CLXXIV	*
Leite para Fabricação de Requeijão	Artigo 32, CLXXV	*
Maionese	Artigo 32, CLIX	*
Mármore e Granitos	Artigo 32, LIX	*
Milho de Pipoca	Artigo 32, LXXXV	*
Módulos de Memória, Circ. de Mem. e Circ. Integrados	Artigo 32, CXVI	*
Papel da Posição 4707 dA NBM/SH-NCM	Artigo 32, XCVI	*
Peças e Componentes para Condicionadores de Ar	Artigo 32, X	*
Polipropileno Biorientado	Artigo 32, CL	*
Prod. Farmacêuticos Adq. de Fab., Imp. ou Dist.	Artigo 32, XXXI, B	*
Produtos Industrializados de Carnes de Aves e Suínos	Artigo 32, LXXXIII	*
Programa Pró-Produtividade Agrícola Agroindústrias	Artigo 32, LII	*
Programa Pró-Produtividade Agrícola Cooperativas	Artigo 32, LIII	*
Reservatórios de Fibra de Vidro e Polietileno	Artigo 32, XCVII	*
Sílica Obtida da Queima da Casca de Arroz	Artigo 32, XCIX	*
Telecomunicações com Termo de Acordo	Artigo 32, CXXXVI	*
Tops de Lã, Fios Acrílicos, Fios Lã	Artigo 32, XIV	*
Veículos Transp. de Carga, Fabricados no RS	Artigo 32, CLXVI	*
Verduras e Hortaliças Limpas	Artigo 32, XLIX	*
Vidros	Artigo 32, CLX	*
<b>Total sem o Sigilo Fiscal =</b>		<b>2.420.713.170</b>
<b>*Total com o Sigilo Fiscal =</b>		<b>705.048.751</b>
<b>Total de Renúncia de Receita com Crédito Presumido de ICMS =</b>		<b>3.125.761.921</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pela SEFAZ/RS (2020).

Além de não serem demonstrados os valores usufruídos por empresa, também não estão identificados nos demonstrativos de desoneração e nas respectivas peças orçamentárias, a renúncia por grupos de atividades econômicas detalhadas em sua totalidade, devido a justificativa de manutenção do sigilo fiscal imposto pelo artigo 198 do CTN. Desta forma, confirma-se a primeira hipótese deste estudo, de que os dados sobre renúncia de receitas são insuficientemente disponibilizados de forma que se possa avaliar com profundidade a política pública de renúncia.

Embora o sigilo sobre o nome do beneficiário (empresas) esteja fundamentado em dispositivo legal, a falta de transparência destas informações faz com que o financiamento com recursos públicos, principalmente em relação a determinados setores acabem gerando controvérsias, pois é necessário que a sociedade avalie se ela deseja seguir abrindo mão de recursos que poderiam ser investidos em saúde e educação, em prol de grupos econômicos, cujas informações que são disponibilizadas, via interpretação da norma, impedem uma avaliação robusta sobre os resultados desta política pública de renúncia.

Enquanto de um lado, o mesmo grupo de poder, defende corte de gastos em áreas fundamentais como saúde, educação e segurança, cujos dados estão disponíveis para avaliar e monitorar a referida política pública, de outro, este mesmo grupo, defende o sigilo do beneficiado, impedindo assim, a avaliação e monitoramento da política pública de renúncia.

Como exemplo, pode-se citar o setor de armas e munições, em que os valores de renúncia de receita para este setor econômico estão ocultados nos demonstrativos das desonerações fiscais do estado do RS, ou seja, não é divulgado para a sociedade quanto que é desembolsado de recursos públicos via gastos tributários para o financiamento do setor de armas e munições.

Outro setor beneficiado que gera controvérsias sobre o papel do Estado em seu financiamento, é o da indústria de tabaco. Através da imprensa oficial do estado do RS, foram divulgados os projetos que tiveram benefícios aprovados com recursos do FUNDOPEM/RS, como por exemplo, para a empresa Souza Cruz<sup>55</sup>, no ano de 2009, para a empresa Philip Morris<sup>56</sup>, em 2013.

---

<sup>55</sup>Em 2009 foi divulgado na página oficial do estado do RS, o investimento de 150 milhões com recursos do FUNDOPEM/RS (PORTAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2009).

<sup>56</sup> Em 2013 foi divulgado o investimento de 136 milhões de reais pela empresa Philip Morris com recursos do FUNDOPEM/RS (PILAU, 2013).

Não obstante, devido ao sigilo fiscal, inexistem informações detalhadas sobre o valores de renúncia de receita que estas empresas usufruíram anualmente via programa FUNDOPEM/RS, além de não existir informações disponíveis, se estas empresas foram ou serão beneficiadas com o abatimento de parcelas do financiamento, em virtude do INTEGRAR/RS. Desta forma, é plausível que a concessão de renúncia para setores como o tabagista sejam questionadas, tendo em vista, que pesquisas apontam que somente em 2015, ocorreu um custo de 57 bilhões de reais nos gastos com saúde e decorrentes de produtividade perdida por morte prematura e incapacidade associados ao tabagismo no Brasil.

Em contrapartida, o valor de impostos com o tabaco atingiu 13 bilhões de reais no mesmo ano. Além dos custos para o sistema de saúde, o tabagismo foi responsável por 156 mil mortes no Brasil em 2015. Ainda, em estudos mais recentes, realizados pelo Instituto de Efetividade Clínica e Sanitária (IECS) estimou-se em 125 bilhões ao ano o custo de doenças causadas pelo tabagismo no Brasil (INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER - INCA, 2021).

Por este motivo, a transparência destas informações é imprescindível, para que a sociedade possa ter uma participação ativa na decisão sobre a destinação dos gastos tributários, e inclusive confrontar com os demais gastos que são desembolsados via orçamento público.

Em continuidade, na Tabela 10 abaixo, demonstra-se os montantes usufruídos anualmente com créditos presumidos. Verifica-se, que o sigilo de valores concedidos por atividade econômica na concessão de créditos presumidos de ICMS ocorreu em todo o período de estudo, atingindo a média de 28% de sigilo, de 2012 a 2019.

Do mesmo modo, assim como não é disponibilizado a lista de beneficiários do ICMS, que representa 89,5% da renúncia total de impostos, também não é divulgada a lista de beneficiários para o IPVA, que representou 9,3% e do ITCD com 1,2% na média de participação na renúncia total de impostos do estado do RS, que em valores atualizados, atingiram o montante de 87,9 bilhões de reais.

Desta forma, constata-se que a transparência relacionada a renúncia de receita é insuficientemente disponibilizada, de forma a verificar os beneficiários e que se possa avaliar a qualidade e a eficiência da política de renúncia.

**Tabela 10 – Comparação entre Créditos Presumidos de ICMS divulgados com sigilo de valores (sem especificar o valor do benefício por atividade econômica), com relação a concessão total de Créditos Presumidos de ICMS no Estado do RS: 2012-2019. Valores Nominais – em milhões de R\$**

<b>Ano</b>	<b>Valor Total de Créditos Presumidos</b>	<b>Valor de Créditos Presumidos concedidos com Sigilo da Ativ. Econ.</b>	<b>% Créditos Presumidos com Sigilo de Valores referente a Ativ. Econ.</b>
2012	2.455	956,1	38,9
2013	2.687	776,7	28,9
2014	2.989	776,2	26,0
2015	2.499	728,6	29,2
2016	2.544	736,8	29,0
2017	2.690	716,5	26,6
2018	2.969	761,1	25,6
2019	3.126	705,1	22,6
<b>Total</b>	<b>21.959</b>	<b>6.157</b>	<b>28,0</b>

Fonte: Mensagem que acompanha a Proposta de Lei Orçamentária (2012 – 2019); Demonstrativo das Desonerações Fiscais (2014 – 2019) e TCE-RS (2018).

Nessa acepção, ressalta-se que a transparência dos benefícios usufruídos pelas empresas, além de não serem divulgadas para a sociedade, não tem sido fornecidas até mesmo para a Corte de Contas do Estado do RS. Em reiterados pareceres, o TCE/RS apontou as dificuldades do Órgão para a obtenção de informações por empresas beneficiadas com a renúncia de receita. Conforme o Parecer Prévio das Contas do Governador do Estado do RS, para o exercício de 2018:

A SEFAZ/Subsecretaria da Receita Estadual, em nome da proteção do Sigilo Fiscal dos Contribuintes, permanece sem fornecer ao órgão de Controle Externo os valores dos impostos apropriados pelas empresas via renúncia fiscal (gastos tributários), muito embora, para estarem aptos a fruírem os benefícios, esses contribuintes tenham firmado Contratos e Termos de Ajustes onde constam direitos e deveres de ambas as partes – (Estado e Contribuintes) (TCE/RS, 2019, p. 83).

É importante ressaltar que que a SEFAZ/RS, através do Demonstrativo das Desonerações Fiscais (RECEITA ESTADUAL RS, 2020, p 14) esclarece que é favorável à transparência máxima no campo das desonerações fiscais, o que só não ocorre, devido à restrição imposta pelo sigilo. Por outro lado, afirma também que “(...)existem posições do setor empresarial de que a exposição isolada dos

contribuintes gaúchos, no caso da chamada “guerra fiscal”, poderia vir a fragilizar as políticas desenvolvidas e os contribuintes em suas relações comerciais”. Denota-se, que se trata de um entendimento/interpretação da norma, que decorre da correlação de forças entre o servidor público e o poder econômico, que é beneficiado pelas renúncias e que tem poder para contratar grandes bancas de advocacia na área tributária, ao passo que o servidor público, de outro lado, com menor poder, pode colocar em risco a sua própria carreira na administração pública.

Entretanto, com relação ao repasse de informações para o Órgão de Controle Externo Estadual, a SEFAZ/RS comunicou através da sua página oficial, em setembro de 2019, que em iniciativa inédita, começou a repassar informações sobre os benefícios fiscais, incluindo as empresas beneficiadas desde o exercício de 2014. Desta forma, informações de valores usufruídos por beneficiários, mesmo que protegidas pelo sigilo fiscal, começaram a ser compartilhadas para serem utilizadas em análises internas e restritas pelos servidores designados pelo TCE/RS, para fins de controle dos benefícios (ASCOM SEFAZ, 2019). Nos próximos pareceres do Órgão de Controle Externo será possível verificar os efeitos desta importante medida, tendo em vista que até 2019, nem mesmo o TCE/RS possuía acesso a estas informações.

Em virtude do exposto, conclui-se que a divulgação minuciosa dos dados da renúncia de receita do RS, não somente para o Controle Externo, mas para toda a sociedade permite além de maior transparência, a possibilidade de a sociedade avaliar a eficácia e efetividade na utilização de recursos públicos, no que concerne a renúncia de receita. Afinal, conforme destaca Broliani (2004, p. 76-7) o controle na utilização das renúncias deve ser realizado “muito mais para evitar favorecimentos individuais e políticos, do que para impedir sua concessão, quando o retorno social mostrar-se evidente”. Ou seja, o impedimento de divulgação dos beneficiários devido ao artigo 198 do CTN, não pode servir de pretexto para a facilitação do encobrimento da captura de recursos públicos por grupos de poder, que exercem a influência econômica e política e inviabilizam que estes recursos sejam utilizados em outras áreas, sobretudo para o desenvolvimento econômico e social das regiões mais necessitadas.

Nesta perspectiva, conforme afirma Almino (1986, p. 98). “Sem a publicidade, tais questões ou problemas inexistem politicamente. É por isso que numa democracia, quando a publicidade ganha terreno sobre o segredo, os problemas se tornam mais aparentes”. Por isto, ao não ser divulgada a informação dos beneficiários com o

respectivo valor usufruído, faz com que permaneçam dúvidas sobre o possível favorecimento a grupos de interesse com domínio político e/ou econômico. Desta forma, a opacidade que envolve a transparência de renúncia de receitas (gastos tributários) pode esconder os efeitos deletérios para as finanças públicas estaduais, com prejuízos nas demais ações governamentais que visam a coletividade de todo o ente federativo.

Por conseguinte, pela opacidade dos dados em relação aos beneficiários e do respectivo valor beneficiado por empresa, impede-se o controle social da comprovação do alcance dos objetivos pretendidos com os gastos tributários e a verificação se estes objetivos estão sendo alcançados pela administração pública. Neste sentido, Gomes (2014, p. 251) conclui que para o cidadão interessa saber, se os gastos constituem uma boa política, se levam em consideração a eficiência econômica, a equidade, quem se beneficia e ainda outras questões que permitam reconsiderar “se for o caso, os referidos gastos, eliminando-os e substituindo-os por instrumentos mais eficazes e eficientes, e, porque não dizer, mais transparentes”.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou investigar a renúncia de receita do estado do Rio Grande do Sul à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no período de 2012 a 2019. Através deste estudo, mostrou-se inicialmente o panorama que envolve a concessão de renúncia de receita, abordando-se desde o arcabouço normativo, os aspectos conceituais, o histórico, as principais definições e as divergências acerca do tema.

Apesar das controvérsias conceituais, verificou-se, que a renúncia de receita aparece expressa na literatura também como referência a gastos tributários, que em geral configuram-se quando: as desonerações podem ser substituídas por gastos diretos; correspondem a um desvio do sistema de referência da tributação; reduzem o montante recolhido do tributo e beneficiam apenas uma parcela dos contribuintes (BEVILACQUA,2013; PELEGRINI, 2014).

Em relação ao arcabouço normativo, além das exigências constitucionais sobre renúncias previstas na CF, nos termos do § 6º, do artigo 165 da Carta Magna, em que o ente federativo deve apresentar juntamente ao projeto de lei orçamentária, o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, a LRF trouxe novas determinações e controles obrigatórios para a concessão da renúncia de receita. De acordo com a LRF, para a concessão de renúncia, o ente federativo deve apresentar as estimativas do impacto orçamentário-financeiro decorrente da renúncia para o ano que se refere e para os dois seguintes; comprovar que o ato de renúncia foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de evidenciar que a renúncia não irá afetar as metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) ou adotar as medidas de compensação, conforme estabelece os incisos I e II do artigo 14 da LRF. Além disto, a LC nº 101/2000 determinou, nos termos do artigo 4º, § 2º, inciso V, que o Anexo de Metas Fiscais deve conter o Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita (para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes) além de estabelecer nos termos do artigo. 5º, inciso II, que o projeto da LOA deverá conter o demonstrativo regionalizado exigido pela CF/1988 e também as medidas de compensação a renúncia de receita.

Verificou-se também que a LRF, através do artigo 14, § 1º, estabeleceu as modalidades que compreendem a renúncia. Neste sentido, a renúncia de receita

compreende, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Sendo que, é importante ressaltar, que a relação não é exaustiva e abrange outras modalidades, que apesar de possuírem outro formato correspondam na prática a uma renúncia de receita pública.

Dentro do contexto histórico, verificou-se que foi a partir da década de 1980, com a diminuição dos programas federais de investimentos, que intensificou-se a competição fiscal entre os estados da federação. Nesta conjuntura, em que marca-se um federalismo não-cooperativo, os estados competem entre si para a busca de investimentos privados e a principal forma de incentivo é através da renúncia de receita com o imposto ICMS. A guerra fiscal intensificou-se ainda mais nos anos 1990, onde foram realizados diversos programas de incentivos para atração de empresas, principalmente no setor automotivo. Verificou-se que em alguns programas, o financiamento pelos estados chegaram a atingir até 100% do saldo devedor do financiamento subsidiado, com base no ICMS gerado pelas empresas (ABRUCIO, COSTA 1998; CARDOZO, 2010; GOULARTI, 2020).

No Rio Grande do Sul, um dos principais programas de atração e manutenção de investimentos é o Fundo Operação Empresa (FUNDOPEM/RS), que foi criado em 1972, mas passou por diversas transformações até chegar nos moldes atuais. O programa atualmente viabiliza-se com o financiamento empresarial dos projetos aprovados pelo programa, através de renúncia de receita com crédito presumido de ICMS, com limite mensal de até 9% do faturamento bruto incremental, não podendo exceder ao valor correspondente a 90% do ICMS incremental devido, sendo que para as cooperativas, este valor pode chegar a 100%. Não obstante, foi implantado em 2003, o programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do RS (INTEGRAR/RS), que funciona como um incentivo adicional ao FUNDOPEM/RS, que possui o mecanismo de abatimento de um percentual incidente sobre cada parcela a ser amortizada do financiamento, incluindo o valor principal e os respectivos encargos. Este percentual varia entre 10% e 90% e é considerado um benefício a fundo perdido, o que significa na prática o perdão de parte da dívida que foi financiada com os escassos recursos públicos.

Constatou-se ainda que, apesar da aplicabilidade da renúncia de receita como instrumento de indução do desenvolvimento econômico pelo mecanismo da extrafiscalidade, a literatura não demonstra evidências conclusivas sobre a efetividade desta política pública. Um dos estudos que corroboram neste sentido é o relatório sobre “Benefícios Fiscais do Estado do RS”, realizado em 2020. O estudo aponta que em relação a variável “emprego” os impactos dos incentivos fiscais de ICMS (renúncia de receita) “não foram estatisticamente significativos nem robustos o suficiente para assegurar, com razoável grau de confiança, que os benefícios fiscais sensibilizem positivamente o nível de emprego” (RIO GRANDE DO SUL, 2020a, p. 57).

Quanto ao estudo de caso, os dados quantitativos foram analisados de acordo com os dados disponibilizados pelo Demonstrativo das Desonerações Fiscais do Estado do RS, em que são divulgadas informações sobre a renúncia de receita com os três impostos da competência tributária do Estado (ICMS, IPVA e ITCD). De 2012 a 2019, evidenciou-se que o montante de renúncia de receita com ICMS, IPVA, ITCD, incluindo-se nestes valores a renúncia de ICMS com o programa FUNDOPEM/RS atingiu, a preços de junho de 2021, o montante de 87,9 bilhões de reais. Este montante de renúncia representa 26,89% da arrecadação total de impostos do Estado e 2,19% do PIB gaúcho. Comparativamente com os gastos com saúde e educação no estado do RS, no mesmo período, que foi de R\$ 78,9 bilhões e R\$ 59,8 bilhões, em termos reais, respectivamente, observa-se que seria possível, duplicar o investimento em educação, área esta que gera grandes externalidades positivas ao desenvolvimento econômico.

Em prosseguimento, analisou-se a política de concessão de benefícios fiscais, utilizadas pelo Fundo Operação Empresa (FUNDOPEM/RS), que é o principal programa de atração de investimentos para o estado do RS. Entre os resultados, cita-se primeiramente o montante e a forma de recursos usufruídos no programa. A partir de dados obtidos através do Relatório dos Benefícios Fiscais do RS, com valores atualizados até junho de 2021, verificou-se que dos 3,9 bilhões usufruídos através de créditos presumidos pelos beneficiários, no período de 2012 a 2019, o valor concedido a fundo perdido (não-restituível aos cofres públicos) representa o patamar de 63% em comparação aos 37% que são financiados. Ou seja, a maior parte dos valores utilizados com este programa é utilizada com recursos públicos a fundo perdido, sendo que em virtude do sigilo fiscal, os dados não são abertos de forma que a sociedade possa saber quais são os beneficiários e os valores usufruídos por empresa.

O segundo ponto importante relativo ao programa, deve-se ao custo da renúncia por emprego gerado<sup>57</sup>. Verificou-se que entre os setores beneficiados, o maior custo por emprego foi encontrado nos setores petroquímico, de plásticos e borracha com o custo de renúncia de ICMS por emprego no valor de 4,3 milhões de reais. Pode-se encontrar como justificativa, o fato de que fato de que investimentos com maior tecnologia e com maior capacidade de inovação demandam uma proporção menor de quantidade de mão de obra empregada. Entretanto, somente com a transparência total das informações por projeto, as quais não estão disponíveis, pode-se realizar uma análise detalhada, para verificar se os objetivos foram alcançados ou se são o reflexo da pressão de grupos de poder para concessão e manutenção de benefícios sem justificativa como política pública. Por último, analisou-se como o programa opera no combate às desigualdades regionais. Conclui-se que apesar do FUNDOPEM/RS ter entre as diretrizes a descentralização da produção industrial e a redução das desigualdades regionais, o programa acaba beneficiando investimentos nas regiões de maior desenvolvimento socioeconômico, ao invés de priorizar a redução das desigualdades regionais. Como exemplo, cita-se a região da Serra Gaúcha, que é a região com melhor índice de desenvolvimento socioeconômico (IDESE) entre os 28 COREDEs do Estado do RS e foi região com maior número de projetos beneficiados, totalizando 23,18% de todos os projetos do programa, entre 2010 a 2019.

Através da análise do ciclo orçamentário representado pelo PPA, LDO e LOA em relação a renúncia da receita, aponta-se que nos Planos Plurianuais de 2012-2015 e 2016-2019, a projeção de renúncia de receita não é demonstrada ou incorporada nestes dois documentos quadrienais. Salienta-se, que a LRF não estabeleceu a obrigatoriedade de demonstrativos específicos de renúncia de receita no PPA, o que não impede a sua demonstração, já que a divulgação de informações neste documento permitiria a análise da visão governamental de médio prazo pretendida com esta política pública.

Quanto as exigências estabelecidas nos termos do artigo 4º, § 2º, inciso V da LRF, com relação a realização Demonstrativo da Estimativa e Compensação da

---

<sup>57</sup> No cálculo de custo do emprego foi considerado todo o valor do investimento como passível de Renúncia no Demonstrativo do FUNDOPEM/RS-2019. Entretanto, somente com a abertura total das informações por empresa, que atualmente é vedado em virtude do sigilo, pode-se obter a informação de quanto realmente cada empresa conseguiu beneficiar-se do financiamento via Renúncia de Receita e do abatimento do financiamento em virtude do INTEGRAR/RS.

Renúncia de Receita, que deve constar no Anexo de Metas Fiscais da LDO, ressalta-se para a não aderência as exigências legais, tendo em vista que, com exceção do atendimento das exigências de forma parcial nas LDOs de 2018 e de 2019, os Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita não seguem as exigências determinadas pela LRF. Nos referidos documentos, não constam, a estimativa e compensação de renúncia de receita, por tributo, por modalidade, por setores/programas e a estimativa de renúncia para o ano de referência e para os dois seguintes. Além disto, as informações sobre renúncia de receita nas LDOs apresentam-se genéricas, restando incompletas e insuficientes.

Em relação a LOA, verificou-se que o estado do RS não apresenta o demonstrativo regionalizado do efeito da renúncia de receita, sobre as receitas e despesas, com exceção da LOA referente ao exercício de 2012, entretanto o atendimento é parcial, visto que refere-se apenas as desonerações de ICMS do exercício de 2009, ou seja, não refere-se aos efeitos de todas as renúncias e ao ano a que refere-se a LOA. Além disto, não é informado nas respectivas leis orçamentárias as medidas de compensação, nos termos do artigo 5º, inciso II da LRF. Portanto, confirma-se mais uma vez, também em relação a LOA, a hipótese de falta de aderência para com as exigências normativas em relação a renúncia de receita.

Desta forma, constata-se a resistência ao cumprimento das regras impostas pela LRF, no que tange a renúncia de receita, tanto relativo aos aspectos formais obrigatórios, que devem constar nos documentos de planejamento relativo ao ciclo orçamentário, quanto em relação a falta de contrapartidas exigidas para compensar a perda de receita tributária através da renúncia pelo estado do RS. Ressalta-se, contudo, que corrobora para a manutenção do descumprimento das exigências, o fato de os órgãos de controle e fiscalização não aplicarem com o mesmo rigor as medidas de responsabilização, que costumam ser aplicadas, no que refere-se ao não cumprimento das exigências impostas pela LRF para as despesas públicas.

Em relação a transparência das informações, constatou-se que o estado do Rio Grande do Sul não identifica os beneficiários de Renúncia de Receita e em alguns casos não demonstra inclusive informação dos benefícios usufruídos por grupo de atividade econômica, quando possui menos que quatro empresas, devido à necessidade de se observar o sigilo previsto no artigo 198 do CTN. Diante disso, não divulga-se informações sobre os valores usufruídos pelos beneficiários, até mesmo, no que refere-se a renúncia a setores controversos, como por exemplo, o setor

tabagista, em que segundo o Instituto Nacional do Câncer (2021), pesquisas apontam que somente no ano de 2015, o tabagismo foi responsável por 156 mil mortes e por um custo de 57 bilhões de reais entre gastos médicos e demais despesas decorrentes de produtividade perdida por morte prematura e incapacidade associados ao tabagismo no Brasil. Desta forma, ao não ser divulgado os valores usufruídos por beneficiários permite-se que parem dúvidas sobre a existência de privilégios tributários a determinados contribuintes com maior poder de influência. Apesar de pequenos avanços na legislação, na prática vigora a opacidade dos dados, ficando a renúncia, restrita a alguns agentes públicos. Até o ano de 2019, as informações sobre valores renunciados por empresa não eram divulgadas, até mesmo para o TCE/RS, que apesar de apontar nos relatórios de auditoria, esta informação não era compartilhada até então pelo Executivo Estadual. Somente em 2019, o TCE/RS começou a receber informações sobre os benefícios fiscais, incluindo as empresas beneficiadas, para utilizar as informações com uso exclusivo para fins de controle externo.

Desta forma, em virtude da opacidade dos dados, limita-se a possibilidade de produção de mecanismos robustos de avaliação e monitoramento dos resultados da política de renúncia de tributos praticada no estado do RS. Além disto, comprova-se um desequilíbrio entre o rigor quanto ao cumprimento dos limites de gastos com pessoal (em educação, saúde e segurança pública, por exemplo) determinados pela LRF, e o rigor quanto ao cumprimento das normas de renúncia de receita, previstas na mesma LRF, por parte do controle e da fiscalização, seja por órgãos com competência para tal, como o Tribunal de Contas do Estado do RS e do Poder Legislativo Estadual, seja pela sociedade civil.

Ante ao exposto, entende-se como primordial a aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 280, de 2016, que visa inserir mais uma hipótese de exceção à vedação da divulgação de informação obtida em razão do ofício por parte da Fazenda Pública, para permitir a divulgação das informações sobre incentivo ou benefício de natureza tributária (renúncia de receita), cujo beneficiário seja pessoa jurídica. Esta aprovação sanaria as divergências existentes e traria segurança jurídica aos órgãos fazendários para divulgação dos beneficiários, evitando-se que os agentes públicos possam ser responsabilizados por grupos com grande poder econômico, que atualmente beneficiam-se do sigilo fiscal.

Do mesmo modo, sugere-se alterações na legislação, para que ocorra a vedação a concessão de renúncias de receita por tempo indeterminado, que, uma vez introduzidas no ordenamento, perpetuam-se sem prazo de validade. Além disto, é essencial o estabelecimento de normas gerais para que os gastos tributários possuam limites globais estipulados de acordo com as metas fiscais.

Por fim, verifica-se que a aderência as exigências as normas de responsabilidade fiscal estabelecidas pela LRF, inclusive em relação a renúncia de receita, que foi objeto desta pesquisa, deve ser um objetivo a ser perseguido pela administração pública, na busca do equilíbrio das finanças públicas como um todo, tanto pela ótica da receita, quanto pela ótica da despesa. Nesta perspectiva, a renúncia de receita (gasto tributário) não pode continuar sendo negligenciada no planejamento orçamentário dos estados da federação.

Da mesma maneira, é imprescindível, que os órgãos de controle externo, assim como a sociedade civil, fiscalizem os gastos tributários com o mesmo rigor na qual é aplicada a fiscalização com relação aos demais gastos previstos na LRF.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. **Reforma do Estado e o contexto federativo Brasileiro**. São Paulo: Centro de Estudos Konrad Adenauer Stiftung, 1998.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BEVILACQUA, Lucas. O planejamento financeiro responsável: boa governança e desenvolvimento nos 30 anos da Constituição Federal. *In*: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. (Orgs.). **Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro**. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 29-54.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receitas como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, abr./jun., 2001. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/892>. Acesso em: 10 jun. 2020.

ALMINO, João. **O segredo e a informação: ética e política no espaço público**. São Paulo: Brasiliense, 1986.

AMORIM, Ivan Trizi. **A institucionalização do Plano Plurianual (PPA): um Estudo no Governo Federal Brasileiro nos períodos de 2000-2003 e 2004-2007**. 2016. 155 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-02022017-151913/pt-br.php>. Acesso em: 10 jun. 2021.

ARAÚJO, Guilherme Rocha; VIANA, Thalissa Fernanda Matos. **Diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os Estados**. Webartigos. 2013. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/diferenciacao-da-aliquota-de-icms-e-a-guerra-fiscal-entre-os-estados/104658>. Acesso em: 02 abr. 2021.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL - ATRICON. **Resolução ATRICON nº 6/2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática Receita e Renúncia de Receita. 2016. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-renuncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2020.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. **ICMS: gastos tributários e receita potencial**. Brasília: ESAF, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emendas Constitucionais de Revisão. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 50.741, de 7 de junho de 1961**. Cria a Comissão de Desenvolvimento do Centro-Oeste e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Brasília, 1961. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-50741-7-junho-1961-390264-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 05 mai. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm). Acesso em: 20 mai. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em 15 de Maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 2011a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm). Acesso em: 21 mai. 2020.

BRASIL. **Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959**. Institui a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1959. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l3692.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3692.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 10 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1966a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.173, de 27 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia; extingue a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), cria a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil. Brasília, 1966b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5173.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5173.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Ofício Conseqfaz nº 11/15**. Ministério da Fazenda, Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação - CONSEFAZ. Natal, 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqfaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqfaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Portaria nº 375, de 8 de julho de 2020**. Aprova a 11ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF. Diário Oficial da União. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-375-de-8-de-julho-de-2020-265866791>. Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Portaria STN nº 407, de 20 de junho de 2011**. Aprova a 4ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Diário Oficial da União. Brasília, 2011b. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn407\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn407_2011.htm). Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 280/2016**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Câmara dos Deputados. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2084398>. Acesso em: 17 abr. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 558/2018**. Câmara dos Deputados. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2190009>. Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Câmara dos Deputados. Brasília, 1992. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. Tabaco causa prejuízo de quase R\$ 57 bilhões com despesas médicas no país. **Ministério da Saúde**. 08, jun., 2017. Disponível em: <https://saudebrasil.saude.gov.br/eu-quero-parar-de-fumar/tabaco-causa-prejuizo-de-quase-r-57-bilhoes-com-despesas-medicadas-no-pais>. Acesso em: 25 jul. 2021.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. **A & C R. de Dir. Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, n. 18, p. 51-88, out./dez., 2004.

BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia**. Uberlândia, v. 38, n. 2, p. 555-579, 2010. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/article/view/18389>. Acesso em: 15 nov. 2020.

CARDOZO, Soraia Aparecida. Guerra fiscal e desconcentração regional da atividade industrial: uma análise do estado do Paraná. *In*: ENCONTRO NACIONAL DA ANPUR, 14, 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: ANPUR, 2011. Disponível em: <http://anais.anpur.org.br/index.php/anaisenapur/article/view/990/972>. Acesso em: 28 mar. 2021.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra Fiscal no Brasil e alterações das estruturas produtivas estaduais desde os anos 1990**. 2010. 340 f. Tese (Doutorado em Desenvolvimento Econômico) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Campinas, 2010. Disponível em: <http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/285629>. Acesso em: 15 abr. 2021.

CARNEIRO, Amanda Maciel; RAUPP, Fabiano Maury. O Simples Nacional é um Gasto Tributário? – Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico. **Revista FSA**, Teresina, v. 18, n. 04, art. 5, p. 83-107, abr. 2021. Disponível em: <http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2272>. Acesso em: 25 set. 2021.

CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa D'ávila. Renúncias de receitas e o processo orçamentário: comentários ao acórdão 747/2010-TCU-Plenário. **Tribunal de Contas da União**. 26, abr., 2012. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/renuncias-de-receitas-e-o-processo-orcamentario-comentarios-ao-acordao-747-2010-tcu-plenario.htm>. Acesso em: 25 fev. 2021.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre herança. *In*: FAGNANI, Eduardo. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP. 2018a. p. 457-474.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). *In*: FAGNANI, Eduardo. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP. 2018b. p. 426-435.

CHIEZA, Rosa Ângela. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): 18 anos. **Instituto Justiça Fiscal**. 24, mai., 2018. Disponível em: <http://ijf.org.br/?p=3089>. Acesso em: 10 jul. 2021.

CHIEZA, Rosa Ângela. **O ajuste das finanças públicas municipais à lei de responsabilidade fiscal: os municípios do RS**. 2008. 200 f. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

COUTO, Renata Leal. **A concessão de renúncia de receitas por meio de medidas provisórias e sua observância ao art. 14 da LRF**. 2017. 63 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Legislativo Brasileiro, Brasília, 2017. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/548014>. Acesso em: 10 mar. 2021.

CRUZ, Flávio da; VICCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIGUEIREDO, Carlos Mauricio; FERREIRA, Cláudio; RAPOSO, Fernando; BRAGA, Henrique; NÓBREGA, Marcos. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FILGUEIRAS, Fernando. **Além da transparência: *accountability* e política de publicidade.** São Paulo: Lua Nova, 2011.

FONSECA, Carlos Eduardo Freitas. **Análise do desenvolvimento regional do Rio Grande do Sul através da política de incentivo à indústria, o programa FUNDOPEM/RS, no período de 2011 a 2015.** 2016. 55 f. Trabalho de disciplina (Bacharelado em Ciências Econômicas) – Departamento de Economia e Relações Internacionais, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/167263>. Acesso em: 30 mai. 2021.

FORMIGONI, Henrique. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras.** 2008. 192 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13012009-155610/pt-br.php>. Acesso em: 29 ago. 2020.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Regime jurídico da despesa pública no Brasil.** 2014. 393 f. Tese (Doutorado em Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16092016-120344/es.php>. Acesso em: 15 abr. 2021.

GOULARTI, Juliano Giassi. A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966 – 2016). *In*: FAGNANI, Eduardo. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP, 2018. p. 687-704.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **A autonomia financeira dos estados no federalismo brasileiro** – a alteração de competências tributárias estaduais em face da cláusula pétreia. 2013. 482 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

HENRIQUES, Élcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo.** 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=series-historicas>. Acesso em: 20 jul. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Pesquisa Industrial Anual – Empresa.** Sidra: sistema IBGE de recuperação automática. 2018. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1848>. Acesso em: 15 jul. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA - IBGE. **SCR - Sistema de Contas Regionais**. 2021. Disponível em:

<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9054-contas-regionais-do-brasil.html?=&t=resultados>. Acesso em: 20 mai. 2021.

INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER - INCA. **Custos atribuíveis ao tabagismo**.

Ministério da Saúde. 2021. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/custos-atribuiveis-ao-tabagismo>. Acesso em: 10 ago. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Gastos tributários do governo federal: um debate necessário**. Comunicados do IPEA nº. 117, Brasília, 2011. Disponível em:

[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111018\\_comunicadoipea117.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111018_comunicadoipea117.pdf). Acesso em: 01 set. 2020.

LIMA, Luciana Leite; LUI, Lizandro; DIAS, Gianna Vargas Reis Salgado; PAPI, Luciana Pazini; DEMARCO, Diogo Joel. Planejamento governamental nos municípios brasileiros: em direção a uma agenda de pesquisa. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 2, abr./jun. 2020. Disponível em:

<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/216412>. Acesso em: 01 mar. 2021.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Política de incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país**. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. 2010.

MARCONI, Marina de Andrade Marconi; LAKATOS, Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à Lei Complementar nº 160/2017. **Journal Of Institutional Studies, Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

MENDES, Graciano Rocha. **Renúncia de receita**. Mimeo: Brasília, 2020.

MENDES, Graciano Rocha. **Controles sobre renúncias de receita: quadro atual e oportunidades de aperfeiçoamento**. 60 fl. Monografia (especialização) Instituto Serzedello Corrêa. Brasília, 2012.

MORAES, Lília Kédina Cuimar de Sousa; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A controvérsia acerca da incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 14, p. 69-102, dez., 2014. Disponível em:

<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3816>. Acesso em: 08 mai. 2021.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1974.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NÓBREGA, Marcos. **Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure**: uma abordagem do art. 14 da LRF. 2004. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594859/mod\\_resource/content/1/NOBREGA%2C%20Marcos%20-%20Ren%C3%BAncia%20de%20Receita\\_%20Guerra%20Fiscal%20e%20Tax%20Expenditure%20-%20Uma%20Abordagem%20do%20Art.%2014%20da%20LRF.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594859/mod_resource/content/1/NOBREGA%2C%20Marcos%20-%20Ren%C3%BAncia%20de%20Receita_%20Guerra%20Fiscal%20e%20Tax%20Expenditure%20-%20Uma%20Abordagem%20do%20Art.%2014%20da%20LRF.pdf). Acesso em: 15 mai. 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

ORAIR, R.; SIQUEIRA, F.; GOBETTI, S. Política fiscal e ciclo econômico: uma análise baseada em multiplicadores do gasto público. *In*: Prêmio do Tesouro Nacional, 21, Brasília, **Anais** [...] Brasília: CORECON. 2016.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, Padrões e Tendências na Arrecadação do Imposto sobre Heranças e Doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, 2017.

PAES, Nelson Leitão. Gastos tributários: uma análise comparada. **Revista de Estudos Sociais**, Cuiabá, v. 14, n. 28, 2012.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? *In*: FAGNANI, Eduardo. (Org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP, 2018. p. 93-111.

PELEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos tributários**: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas Senado, 2014. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/503102/TD159-JosuePellegrini.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 out. 2020.

PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. Aspectos constitucionais da lei de responsabilidade Fiscal. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, 2001. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista15/revista15\\_63.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_63.pdf). Acesso em: 10 nov. 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PILAU, Juliano Meira. Com incentivos do Fundopem, Philip Morris Brasil inaugura nova fábrica em Santa Cruz do Sul. **Portal do Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, 05, abr., 2013. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/com-incentivos-do-fundopem-philip-morris-brasil-inaugura-nova-fabrica-em-santa-cruz-do-sul>. Acesso em: 10 jul. 2021.

PINTO, Élide Graziane. Instrumentalidade da responsabilidade fiscal em prol do custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais. *In*: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara. (Orgs.). **Direito e finanças públicas nos 30 anos da constituição**: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 55-84.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA RS. **Home Page**. 2021. Disponível em: <http://www.transparencia.rs.gov.br>. Acesso em: 14 set. 2020.

PORTAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parque Gráfico da Souza Cruz é inaugurado pela governadora em Cachoeirinha**. 28, abr., 2009. Disponível em: <https://www.estado.rs.gov.br/parque-grafico-da-souza-cruz-e-inaugurado-pela-governadora-em-cachoeirinha>. Acesso em: 10 jul. 2021.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários. **Cadernos ASLEGIS**, Brasília, n. 29, mai./ago. 2006.

RAUSCH, Aluizio Porcaro. O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p. 547-578, out. 2015/jan. 2016. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1172>. Acesso em: 15 jun. 2021.

RECEITA ESTADUAL RS. **Demonstrativo das desonerações fiscais**: nota técnica, resultados em 2019 e retrospectiva histórica. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda, 2020. Disponível em: <http://receitadados.fazenda.rs.gov.br/media/blsp1bah/demonstrativo-das-desonera%C3%A7%C3%B5es-fiscais-2019.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil**: 2018. Brasília: Ministério da Economia. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 5 de jul. 2021.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2018**. Brasília: Ministério da Fazenda. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2020.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019**. Brasília: Ministério da Fazenda. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em: 30 ago. 2020.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2018. Série 2016 a 2021.** Brasília: Ministério da Fazenda. Março/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças públicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIO GRANDE DO SUL - ASCOM SEFAZ. Fazenda entrega ao TCE dados sobre benefícios fiscais com valores e empresas. **Portal do Estado do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, 18, set., 2019. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/fazenda-entrega-ao-tce-dados-sobre-beneficios-fiscais-com-valores-e-empresas>. Acesso em: 15 jul. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Benefícios fiscais no Rio Grande do Sul:** uma análise econômica dos incentivos ICMS. Porto Alegre: Secretaria de Estado da Fazenda, 2020a. Disponível em: [https://fazenda.rs.gov.br/upload/1599826862\\_ESTUDO\\_Beneficios\\_Fiscais\\_RS\\_08\\_setembro\\_2020.pdf](https://fazenda.rs.gov.br/upload/1599826862_ESTUDO_Beneficios_Fiscais_RS_08_setembro_2020.pdf). Acesso em: 14 de setembro de 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, 1989. Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/dal/LegislaCAo/ConstituiCAoEstadual/tabid/3683/Default.aspx>. Acesso em: 20 mar. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Demonstrativo FUNDOPEM/RS – 2019.** Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Turismo. Porto alegre, 2019. Disponível em: <https://sedetur.rs.gov.br/upload/arquivos/202001/08174423-demonstrativo-fundopem-2019.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa RE Nº 102 DE 30/12/2020.** Introduz alterações na Instrução Normativa DRP nº 45/1998, de 26.10.1998. Porto Alegre, 2020b. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407184>. Acesso em: 24 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei complementar nº 13.452, de 26 de abril de 2010.** Dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico dos cargos da carreira de Agente Fiscal do Tesouro do Estado e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.452.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 15.576 de 29 de dezembro de 2020.** Porto Alegre, 2020c. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-rs-15576-2020.htm>. Acesso em: 24 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 13.769, de 4 de agosto de 2011**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2012 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2011a. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15133956-20130327171915ldo-2012-lei-13-769.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 13.808, de 18 de outubro de 2011**. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o quadriênio 2012-2015 e dá outras providências. Porto Alegre, 2011b. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15134006-20130401151900ppa2012-2015-para-site-concluido.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 13.844, de 7 de dezembro de 2011(LOA 2012)**. Porto Alegre, 2011c. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.069, de 26 de julho de 2012**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2013 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2012. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15133956-20130327171730ldo-2013-lei-14-069.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.146, de 17 de dezembro de 2012 (LOA 2013)**. Porto Alegre, 2012b. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.266, de 18 de julho de 2013**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2014. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2013a. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15134030-20130723163734lei-14-266.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.375, de 19 de dezembro de 2013 (LOA 2014)**. Porto Alegre, 2013b. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.568, de 22 de julho de 2014**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2015. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2014a. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15134053-20140724102735lei-14-568-ldo-2015.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.642, de 17 de dezembro de 2014 (LOA 2015)**. Porto Alegre, 2014b. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.716, de 30 de julho de 2015**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2016 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2015a. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/201512/15134102-20150803161739ldo-2016-lei-n-14-716.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.755, de 20 de outubro de 2015**. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o quadriênio 2016-2019 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2015b. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2014.755.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.795, de 22 de dezembro de 2015 (LOA 2016)**. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.908, de 14 de julho de 2016**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2017 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-de-diretrizes-orcamentarias>. Acesso em: 24 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.955, de 01 de dezembro de 2016 (LOA 2017)**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 15.018, de 17 de julho de 2017**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2018 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-de-diretrizes-orcamentarias>. Acesso em: 24 de abr. 2021

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 15.054, de 19 de dezembro de 2017**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2018. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 15.202, de 25 de julho de 2018**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício econômico-financeiro de 2019 e dá outras providências. Assembleia Legislativa, Gabinete de Consultoria Legislativa. Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-de-diretrizes-orcamentarias>. Acesso em: 24 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 15.237, de 21 de dezembro de 2018**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2019. Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://planejamento.rs.gov.br/lei-orcamentaria-anual>. Acesso em: 01 mai. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 6.427 de 13/10/1972**. Institui o Fundo Operação Empresa - FUNDOPEM-RS e dá outras providências. Porto Alegre, 1972. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153575>. Acesso em: 24 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **PARECER MPC 322/2021**. Parecer prévio sobre as contas do governador do Estado – exercício de 2019. Ministério Público de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2021. Disponível em: [https://portal.tce.rs.gov.br/app/visdoc-angular/anonimo/open/PRE/771169#id\\_arquivo=3245604](https://portal.tce.rs.gov.br/app/visdoc-angular/anonimo/open/PRE/771169#id_arquivo=3245604). Acesso em: 10 jun. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Transparência Fiscal**: data base dezembro de 2019. 1. ed. Porto Alegre: Secretaria de Estado da Fazenda, 2020. Disponível em: [https://fazenda.rs.gov.br/upload/1609960600\\_2020-02-04-Relatorio\\_Transparencia\\_Fiscal\\_1edicao.pdf](https://fazenda.rs.gov.br/upload/1609960600_2020-02-04-Relatorio_Transparencia_Fiscal_1edicao.pdf). Acesso em: 10 mai. 2021.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O controle e o desenvolvimento da gestão orçamentária no Brasil. *In*: PIRES, Valdemir; SATHLER, André Rehbein. (Orgs.). **Gestão orçamentaria inovadora: desafios e perspectivas no Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2018. p.173-220.

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.  
ROMÃO, Wagner de Melo; MARTELLI, Carla Gandini Giani. Controle socioestatal sobre o orçamento no Brasil, à luz da Teoria Democrática. *In*: PIRES, Valdemir; SATHLER, André Rehbein. (Orgs.). **Gestão orçamentaria inovadora: desafios e perspectivas no Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2018. p.257-298.

ROSA, Douglas Alexandre da; MENDES, Eduardo Meyer; GRESPAN, Gabriele. A (não) incidência de IPVA sobre aeronaves e embarcações. **Revista Direito e Sociedade**, Santa Rosa, v. 8, n. 1, jan./jun., 2017. p. 24-46.

SANTOS, Dão Real Pereira dos; CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva. Introdução. *In*: CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva; CESARE, Claudia M. de (orgs.). **Educação fiscal e cidadania: reflexões da prática educativa**. [e-book]. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018. p.13-19.

SANTOS, Dão Real Pereira dos; DUARTE, Maria Regina Paiva. Sistema Tributário Brasileiro. *In*: CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva; CESARE, Claudia M. de (orgs.). **Educação fiscal e cidadania: reflexões da prática educativa**. [e-book]. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018. p.21-50.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais. *In*: NUSDEO, Fábio. (Org.). **O direito econômico na atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, GOVERNANÇA E GESTÃO. IDESE. **Departamento de economia e estatística (DEE)**. 2021a. Disponível em: <https://dee.rs.gov.br/ideese>. Acesso em: 20 mai. 2021.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, GOVERNANÇA E GESTÃO. PIB RS anual. **Departamento de economia e estatística (DEE)**. 2021b. Disponível em: <https://dee.rs.gov.br/pib-anual>. Acesso em: 15 mai. 2021.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 70, n. 1, jan./fev./mar., 2009. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/393.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2020.

SOUZA, Nali de Jesus de. **Desenvolvimento econômico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2012. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2013. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2012.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2012.pdf). Acesso em: 15 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2013. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2014. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2013.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2013.pdf). Acesso em: 15 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2014. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2015. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2014.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2014.pdf). Acesso em: 15 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2015. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2016. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2015.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2015.pdf). Acesso em: 17 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2016. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2017. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2016-1.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2016-1.pdf). Acesso em: 17 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2017. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2018. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp\\_2017.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/pp_2017.pdf). Acesso em: 19 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado**: exercício de 2018. Porto Alegre: Supervisão de Auditoria e Instrução de Contas Estaduais, 2019. Disponível em: [https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/07/pp\\_2018.pdf](https://portalnovo.tce.rs.gov.br/wp-content/uploads/2020/07/pp_2018.pdf). Acesso em: 21 mai. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da República**: exercício de 2018. Brasília. Disponível em : <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2018/> .Acesso em 28 set.2021

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio De Janeiro: Renovar, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.