

Auditoria de renúncia de receitas: ampliação do escopo do controle externo exercido pelos tribunais de contas para além da despesa

Waiver of revenue audit: expanding the external control scope of audit courts beyond public expenditure

Jorge Pinto de Carvalho Júnior¹

RESUMO

As renúncias de receitas traduzem-se como espécie de política pública destinada ao fomento do desenvolvimento e à redução das desigualdades sociais. Entretanto, sua utilização exige responsabilidade do gestor público, de forma a evitar excessos que possam ocasionar desajustes fiscais. Nesse sentido, é imperioso que os tribunais de contas incluam nas suas agendas a fiscalização das renúncias, não restringindo sua atuação apenas ao exame da despesa pública. A experiência do Tribunal de Contas do Município de São Paulo na auditoria de renúncias do Poder Executivo local reforça a importância da discussão do tema. Com a utilização do método observacional, este trabalho apresenta uma proposta de auditoria sobre o tema ilustrado e os resultados dela decorrentes.

Palavras-Chave: Auditoria. Governo. Controle. Receita. Renúncia.

ABSTRACT

The waiver of revenues is a kind of public policy aimed at fostering development and reducing social inequalities. However, its use demands responsibility from the public manager to avoid excesses that may cause

¹ Contador e Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. E-mail: profjcarvalho@hotmail.com

fiscal mismatches. Thus, it is mandatory that the Audit Courts include in their agendas an inspection of the waivers, not restricting their participation to the examination of public expenditure. The experience of the Court of Accounts of the Municipality of São Paulo in the audit of local government waivers stresses the importance of discussing the subject. Using the observational method, this paper shows an audit proposal on the addressed theme and its results.

Keywords: Auditing. Government. Control. Revenue. Waiver.

Recebido: 24-10-2018

Aprovado: 7-12-2018

1 INTRODUÇÃO

Compete ao Estado promover o bem comum da sociedade, objetivando o atendimento do interesse coletivo. Para que isso seja factível, os governos desenvolvem atividade financeira, captando recursos mediante a instituição de tributos e outras formas de geração de renda, importâncias essas que serão indispensáveis ao financiamento das políticas públicas.

Citando Guerra (2007, p. 31):

Para arrecadar, o Estado utiliza diversas modalidades de fontes, entre as quais podemos destacar:

1. o patrimônio dos particulares, via tributação (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios) ou doações privadas;
2. exploração do patrimônio próprio, receitas denominadas preços públicos;
3. doações de outros entes públicos;
4. receitas administrativas originárias do poder coercitivo estatal, como multas etc.;
5. receitas de investimentos diversos;
6. participação nos lucros e dividendos das empresas estatais

(empresas públicas e sociedades de economia mista);
7. empréstimos, chamados créditos públicos.

A soma destes recursos dimensionará a capacidade do governo em realizar despesas, em obediência à premissa do equilíbrio das contas públicas, uma das diretrizes elementares da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sancionada em 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

Tanto as receitas como as despesas públicas devem constar, observando-se o ciclo anual,² em um dos instrumentos de planejamento previstos no art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):³ o orçamento, que reflete o plano de ação do Estado apresentado pelo Poder Executivo e autorizado pelo Legislativo. Ou seja, a peça orçamentária, que deve possuir a forma de lei, é um instrumento de planejamento, mas também de controle.

No quesito controle, destaca-se o papel atribuído pela própria Constituição Federal aos tribunais de contas, aos quais compete fiscalizar a execução dos orçamentos públicos, emitindo parecer prévio sobre as contas anualmente prestadas pelo chefe do poder executivo e julgando aquelas de responsabilidade dos demais administradores de bens e do erário vinculado à administração direta e indireta.

Ocorre que a prática consolidada no Brasil quanto ao controle do orçamento pelos tribunais de contas, sobretudo os estaduais, municipais e de município,⁴ demonstra um forte direcionamento ao exame da execução da despesa pública, em detrimento do acompanhamento da regular arrecadação de receitas, bem como de eventuais renúncias porventura concedidas e de seus respectivos resultados.

2 Conforme art. 34 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964: o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (BRASIL, 1964).

3 Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais.

4 No Brasil, atualmente, existem 33 tribunais de contas, sendo 26 estaduais (um para cada estado), o Tribunal de Contas do Distrito Federal, o da União, os dos municípios dos estados de Goiás, Bahia e Pará e os tribunais de contas dos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Esse cenário de descontrole da receita pública, notadamente das renúncias de receita, já gera efeitos sensíveis na economia nacional. A crise fiscal por que passa o Brasil encontra na renúncia uma de suas relevantes causas, conforme relatou o Tribunal de Contas da União (TCU), quando da emissão do parecer prévio acerca das contas de 2017 do Presidente da República.

Uma das poucas entidades integrantes do sistema tribunal de contas no país que não se limita apenas ao exame da despesa governamental, o TCU destacou no seu parecer os vultosos valores envolvendo a renúncia, bem como a necessidade de medidas para limitação e acompanhamento da concessão de benefícios e incentivos fiscais, conforme excertos do relatório e do parecer prévio supracitado (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2018, p. 15, 60-61):

Relatório

O art. 165, § 6º, da Constituição Federal, dispõe que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas decorrente dos benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

[...]

Em 2017, estes benefícios atingiram o montante projetado de R\$ 354,72 bilhões, correspondendo a 30,72% sobre a receita primária líquida e a 5,4% do PIB. Foram R\$ 270,40 bilhões de benefícios tributários e R\$ 84,32 bilhões de benefícios financeiros e creditícios.

[...]

Destaca-se que os benefícios tributários, financeiros e creditícios, em geral, representam distorções ao livre mercado e resultam, de forma indireta, em sobrecarga fiscal maior para os setores não beneficiados. Além disso, em um contexto de restrição fiscal, como o enfrentado atualmente pela União, os valores associados a esses benefícios devem ser considerados com maior atenção em virtude do seu impacto nas contas públicas.

[...]

Recomendações

Ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para que, em conjunto com o Ministério da Fazenda e a Casa Civil

da Presidência da República, constitua grupo de trabalho com vistas à formulação de metodologia de análise custo-efetividade dos mecanismos de renúncias tributárias, financeiras e creditícias em vigor, com o objetivo de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem, considerando, entre outros, a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios fiscais vis à vis os custos que geram à sociedade.

Nesse contexto, este artigo tem como objetivo geral enaltecer a relevância do tema “renúncia de receitas” quando do planejamento das auditorias passíveis de execução pelos tribunais de contas do país, em especial os estaduais, municipais e de município. Como objetivos específicos, visa elucidar o conceito de renúncia, seus tipos, aspectos legais e, a partir da experiência do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCMSP), explicitar uma proposta de auditoria como referencial para as demais entidades de controle externo que passem a incluir tal objeto no rol de seus trabalhos.

Como exposto, justifica-se a elaboração deste artigo pela premente necessidade de ampliação da visão dos tribunais de contas no que concerne à avaliação das políticas governamentais, de forma que eles direcionem recursos e esforços não só à fiscalização da execução da despesa pública, mas também aos aspectos inerentes à receita e, em especial, às renúncias de receita.

Foi adotado como método de procedimento para o desenvolvimento deste trabalho o observacional, caracterizado pela análise de algo que acontece ou já aconteceu. No caso concreto, partiu-se da auditoria realizada pelo TCMSP no ano de 2017, voltada à avaliação da adequação dos controles da Prefeitura de São Paulo sobre as renúncias de receitas, para externalizar os seus resultados, fomentar o debate e ampliar a discussão em torno da questão.

2 AUDITORIA DE RENÚNCIA DE RECEITAS

Neste tópico é apresentado o conceito de renúncias, bem como contextualizado o panorama na utilização de tal política pública no país, destacando-se a importância do trabalho de auditoria para assecuração da sua adequada utilização. Apresenta-se ainda o estudo de caso do TCMSP, que introduziu na sua agenda a fiscalização das renúncias da respectiva comuna a partir do ano de 2017.

2.1 Renúncia de Receitas

Segundo Martins, Nascimento e Martins (2001, p. 94), a renúncia de receita corresponde à:

[...] desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para a sua instituição. De sorte que “importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar”. Nesse caso, a renúncia decorre da concessão de incentivos fiscais.

Entende-se como renúncia, portanto, o montante de ingressos financeiros que a administração pública deixa de receber ao instituir um tratamento diferenciado, a determinado contribuinte, que o exime do cumprimento literal da legislação vigente, no que tange ao dever de recolher valores a título de tributos (renúncias fiscais) ou outras origens de receita (renúncias não fiscais).

Importante ressaltar que o ato de renunciar receitas é, na sua essência, uma política governamental, a exemplo de todas as outras concebidas com o objetivo de alcançar as funções intrínsecas aos entes públicos das diferentes esferas de governo. As renúncias são praticadas não só no Brasil,

mas também internacionalmente.

Em suma, a renúncia de receitas objetiva atender a demandas econômicas e sociais, atingindo uma parcela determinada da população. São finalidades da renúncia, entre outras: estimular e incentivar certas atividades, contribuir para o crescimento de regiões, ou promover o equilíbrio econômico. Os recursos que deixam de ser arrecadados pelo Estado devem ser revertidos em forma de benefícios direcionados à sociedade.

O Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, 2017a), de autoria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), define que a renúncia de receita compreende incentivos fiscais, 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.

Não obstante representar um instrumento valioso à persecução das políticas públicas (caso concebido e acompanhado de maneira apropriada), sua utilização demanda zelo, pois, na prática, renunciar receitas implica abrir mão de recursos que viabilizariam não só o financiamento de investimentos previstos nos instrumentos de planejamento do Estado, mas também do custeio da máquina pública.

Atento a tal preocupação, o legislador inseriu na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) condições para a concessão de benefícios e incentivos que impliquem em renúncia de receita, a saber:

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.

§ 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. (BRASIL, 2000)

Assim, é evidente a importância da fiscalização da regular instituição e do efetivo acompanhamento dos benefícios gerados pelas renúncias de receita, uma vez que o seu emprego desmedido pode levar ao desequilíbrio fiscal do ente público e ao consequente comprometimento da capacidade de prestação de serviços essenciais à sociedade.

Essa foi, inclusive, a situação diagnosticada pelo TCU, por ocasião da avaliação das contas da Presidência da República do ano de 2017, em que se constatou *deficit* primário⁵ da ordem de R\$ 119,4 bilhões (pelo método abaixo da linha)⁶, conforme transcrição *in verbis* de parte do relatório técnico da entidade:

Finalizado o exercício de 2017, verificou-se pelo Bacen que o Governo Federal atingiu déficit primário de R\$ 119,4 bilhões, composto de déficits do Governo Central de R\$ 118,4 bilhões

5 De acordo com Carvalho Junior e Feijó (2015, p. 82), o resultado primário corresponde à diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras. Superávits primários contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida líquida, resultante do financiamento de gastos primários (não financeiros) que ultrapassam as receitas primárias (não financeiras).

6 Ainda segundo Carvalho Junior e Feijó (2015, p. 95), a apuração dos resultados fiscais é possível tanto por intermédio da diferença entre os montantes de receita e despesa (método acima da linha) como pela variação do endividamento líquido (método abaixo da linha). Pelo método acima da linha, o resultado primário apurado foi deficitário em R\$ 124,2 bilhões. A diferença, segundo o TCU, decorre de ajustes metodológicos e de discrepâncias estatísticas.

e das Empresas Estatais Federais de R\$ 952 milhões, inferior ao máximo estabelecido na LDO 2017 (déficit de R\$ 162,0 bilhões). (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2018, p. 57)

Como se percebe e, tendo em vista que a renúncia de receitas alcançou R\$ 354,72 bilhões na União, em 2017, diante de um *deficit* primário de R\$ 119,4 bilhões (apurado pelo método abaixo da linha), conclui-se que a política de concessão de incentivos e benefícios fiscais e creditícios teve influência significativa no desempenho fiscal do Governo Federal, no referido período.

2.2 Ambiente de Controle: a supremacia do exame da despesa, em detrimento da receita pública, no controle praticado pelos tribunais de contas

A Constituição Federal determina, no seu art. 70, que 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 renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

No artigo 71 da Carta Magna nacional consta que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, cujo rol de competências encontra-se descrito nos incisos I a XI do aludido artigo.

Por simetria, compete aos tribunais de contas estaduais, municipais e de município o exercício da função fiscalizadora junto aos seus respectivos jurisdicionados. Guerra assim discorre acerca da referida função (2007, p. 128):

A fiscalização através de inspeções e auditorias exerce importante papel dentre as atividades de controle externo a cargo do Tribunal de Contas, por diversas razões. Primeiro, não há limi-

tação constitucional ou legal acerca do exercício desta competência; segundo, visa à apuração imediata de ilegalidades e irregularidades, agindo de forma preventiva; terceiro, permite uma ação pedagógica, no sentido de instruir os fiscalizados sobre a melhor forma de execução das atividades e correção de eventuais falhas; quarto, causa forte pressão intimidativa, visando coibir a ação de atos ilícitos.

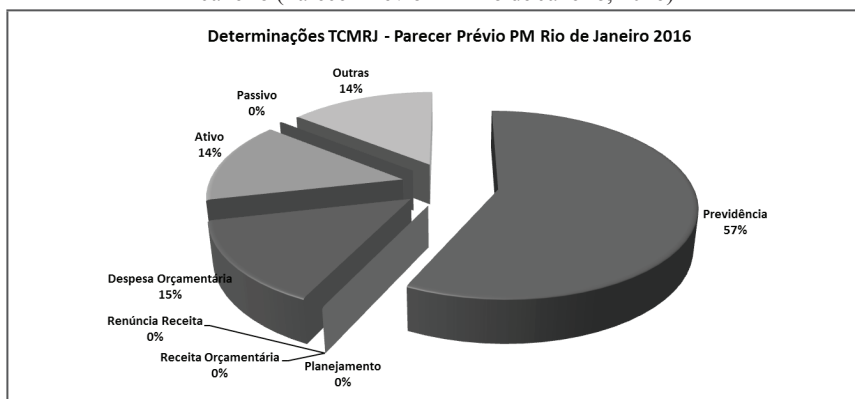
Consoante se depreende do texto constitucional e dos ensinamentos do ilustre autor, o exame do manejo do erário é deveras abrangente, com efeitos significativos sobre a conduta dos responsáveis pela sua gestão. A análise envolve aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, o que pode remeter, em uma interpretação preliminar e imediatista, à forma como é aplicado o recurso público, ou seja, à execução da despesa pública.

Entretanto, o constituinte sabiamente consignou, de forma expressa, que a fiscalização a cargo do controle externo também deve abranger as renúncias de receitas, afastando qualquer possibilidade de questionamento sobre o exame de tal matéria pelos tribunais de contas.

O assunto é de tamanha relevância que, em outra passagem, a Constituição Federal uma vez mais o aborda, dessa vez no § 6º do art. 165, ao prescrever que o projeto de lei orçamentária anual deverá ser 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.

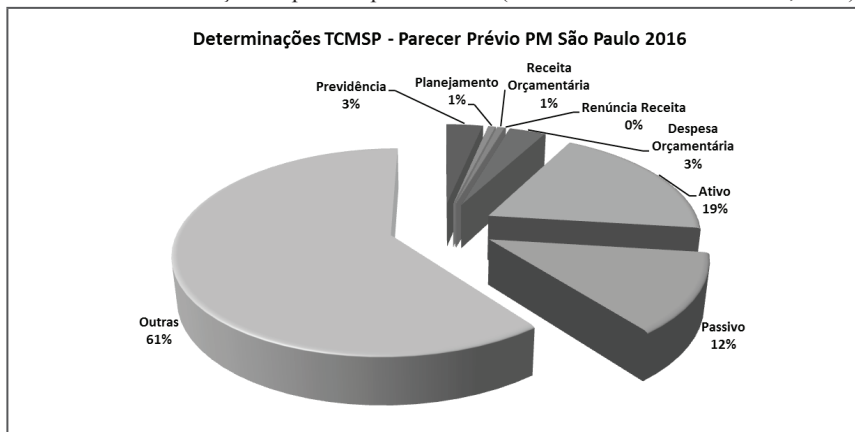
Apesar disso, a prática dos tribunais de contas quando do planejamento e execução dos seus trabalhos de fiscalização tem sido a de privilegiar outros pontos de controle, em detrimento das receitas e respectivas renúncias. A análise das determinações expedidas pelos dois tribunais de contas de município do país (Rio de Janeiro e São Paulo) por ocasião da emissão dos pareceres prévios do ano de 2016 das prefeituras locais reforça tal constatação:

Gráfico 1: Determinações expedidas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (Parecer Prévio PM Rio de Janeiro, 2016)



Fonte: Parecer prévio expedido pelo TCMRJ em 29 de junho de 2017 – processo nº 40/1324/2017.

Gráfico 2: Determinações expedidas pelo TCMSP (Parecer Prévio PM São Paulo, 2016)



Fonte: Parecer prévio expedido pelo TCMSP em 28/06/2017 – processo nº 72-001.517.17-74.

Sensível à realidade fática, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) editou a Resolução Atricon nº 6/2016, que aprovou as diretrizes de controle externo Atricon 3210/2016 relaciona-

das à temática “receita e renúncia de receita”.

O item 6 do aludido ato é claro, ao reconhecer que o exame das receitas públicas não é uma realidade, no âmbito das atividades desenvolvidas pelo sistema tribunal de contas, hodiernamente:

6. Apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro, verificou-se que essa não é a prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas. Esse fato motivou a Atricon a estabelecer como prioridade estratégica a definição de diretrizes relativas à temática, tendo em vista a definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes à sua implementação pelos Tribunais de Contas. (ATRICON, 2016, p. 4)

Na sequência, a resolução da Atricon elencou os pontos de controle prioritários sobre a renúncia de receita, os quais constituem verdadeiro referencial para o planejamento de uma auditoria voltada ao exame dos aspectos concernentes às renúncias de receitas, tendo sido, inclusive, utilizados pelo TCMSP nos seus trabalhos de fiscalização, conforme se verá a seguir.

2.3 Proposta de Auditoria de Renúncia de Receitas com Base no Estudo de Caso do TCMSP

O TCMSP efetuou no ano de 2017, pela primeira vez em sua história, uma auditoria específica com o objetivo de avaliar a adequação dos controles relacionados às renúncias de receitas praticadas pelo Poder Executivo paulistano.

O trabalho, realizado durante o período de 16 de outubro de 2017 a 17 de novembro de 2017, foi autuado sob número 72.012.015/17-88 e, tendo em vista já ter sido oportunizado o contraditório ao órgão auditado, encontra-se publicado no endereço eletrônico da citada corte de contas na internet,⁷ estando acessível a todos interessados.

7

Disponível em: <http://bit.ly/2Uo1cOa>. Acesso em: 28 jul. 2018.

2.3.1 Planejamento dos Trabalhos

Como todo trabalho inaugural, foram muitas as dificuldades enfrentadas para planejar as ações que deveriam ser executadas pela equipe de auditoria designada para a tarefa, composta por dois agentes de fiscalização do tribunal.

As primeiras ações desenvolvidas resumiram-se ao estudo do assunto, à identificação, nos atos normativos editados pelo Poder Executivo, da Secretaria e dos setores institucionalmente responsáveis pela receita e por sua renúncia e da análise do balancete de verificação no sistema de contabilidade utilizado pela prefeitura, com o propósito de levantar a existência de registro contábil em conta específica para a escrituração de renúncia de receitas.⁸

Procedeu-se, em seguida, à avaliação dos controles internos da prefeitura sobre o objeto auditado, com visita in loco ao setor institucionalmente responsável pelo controle das renúncias. Constatou-se inexistência de normatização que disciplinasse as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados concernentes às renúncias, bem como ausência de dados sobre o montante renunciado no ano examinado, situações que expunham fragilidades nos mecanismos adotados pelo Poder Executivo, o que diminuía a confiabilidade nos controles internos existentes.

Os demonstrativos contábeis da prefeitura não evidenciavam quaisquer registros atinentes à renúncia de receitas, o que dificultou o levantamento de informações preliminares para o planejamento de testes substantivos,⁹ aplicáveis na fase de execução da auditoria.

Assim, adotou-se uma estratégia alternativa, qual seja, utilizar a Lei

⁸ Conta contábil 6.2.1.3.2.00.00 – (-) Renúncia, conforme Plano De Contas Aplicado Ao Setor Público (PCASP) estendido, aprovado pela Secretaria do Tesouro Nacional como anexo à Instrução de Procedimento Contábil nº 00.

⁹ Procedimentos substantivos incluem tanto testes de detalhes quanto procedimentos analíticos substantivos de classes de transações, saldos de contas e divulgações. O auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgações significativas, quando da realização de auditorias financeiras.

de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do ano anterior para obter conhecimento acerca das novas renúncias projetadas para o ano de abrangência da auditoria. Deve-se ressaltar que um dos componentes obrigatórios da LDO é a elaboração de demonstrativo da estimativa e compensação de renúncia de receita (demonstrativo 7 do Anexo de Metas Fiscais), conforme exigido pelo inciso V, § 2º do art. 4º da LRF.

De fato, o demonstrativo integrante da LDO do município evidenciava a existência de diversos atos legais que implicavam em renúncias de receitas no ano de 2017, quais sejam: oito relacionadas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cinco ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e uma da Taxa de Resíduos Sólidos de Serviços de Saúde (TRSS).

Com isso, já se tinha um ponto de partida para entendimento de algumas das renúncias existentes. Mas a LDO só contempla as novas que possam impactar as metas fiscais definidas para o exercício ao qual se refere e para os dois seguintes. Era preciso ainda obter dados sobre renúncias concedidas em períodos pretéritos.

Para tanto, recorreu-se à Câmara Municipal de Vereadores de São Paulo, a qual informou à auditoria sobre a existência de 295 atos legais versando sobre renúncias de receitas. Como parte dessa legislação já tinha seus efeitos financeiros consumados, ou havia sido tacitamente revogada, foram cotejados os dados da Câmara frente aos do setor da Secretaria da Fazenda, institucionalmente responsável pelo controle da renúncia, chegando-se ao número de 50 leis municipais em vigor, no ano de 2017, tratando sobre renúncia.

Outro dado interessante apresentado pela Câmara em atendimento à requisição da auditoria foi o de que havia, em 2017, 186 projetos de leis sobre renúncias de receitas em tramitação, muitos deles, antiquíssimos (o mais antigo datava de 1991).

Já no planejamento dos trabalhos, foi verificado, então, que era signi-

ficativo o risco de as renúncias impactarem negativamente o equilíbrio das contas públicas, haja vista a grande quantidade de projetos em tramitação, para as quais a prefeitura não demonstrou possuir acompanhamento sistemático e diálogo junto aos parlamentares para seu adequado tratamento.

Após todo o esforço para colacionar informações, foram formuladas as questões de auditoria e definidos os procedimentos para respondê-las, reproduzidas no quadro que se segue. Imperioso reforçar a adoção das diretrizes da Resolução Atricon nº 6/2016, para definição das questões centrais do trabalho, conforme mencionado no intertítulo 2.2:

Quadro 1. Questões e procedimentos de auditoria

Ordem	Questão	Procedimentos
1	Existem normas e procedimentos de controles internos relativos à renúncia de receita?	<ul style="list-style-type: none"> – Identificar qual é o setor da prefeitura responsável pelo acompanhamento da renúncia de receita; – levantar a existência de normatização específica editada pela prefeitura, relacionada a renúncia de receita; – caso haja normatização, verificar se esta define o órgão responsável pela quantificação e avaliação da renúncia, a periodicidade da avaliação e as informações necessárias para ela; – verificar se há sistema informatizado para controle das renúncias de receita.
2	O valor da renúncia de receita de 2017 está compatível com a estimativa constante do Demonstrativo 7 da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2017 (Lei Municipal nº 16.529/2016)?	<ul style="list-style-type: none"> – Identificar, junto ao setor da prefeitura responsável pelo acompanhamento das renúncias, qual foi o valor total renunciado em 2017 até o mês de análise; – verificar se o valor projetado das renúncias para todo o ano de 2017 está compatível com a estimativa da LDO; – identificar se existe renúncia efetuada que não foi estimada na LDO.

Fonte: Programa de auditoria nº 47/17, da Coordenadoria I da SFC/TCMSP.

Quadro 1 (continuação): Questões e procedimentos de auditoria

Ordem	Questão	Procedimentos
3	Há registro contábil da renúncia de receita?	<ul style="list-style-type: none"> – Verificar, mediante exame do Balancete Acumulado, se há saldo registrado na conta contábil 6.2.1.3.2.00.00 – (-) Renúncia; – obter a razão da conta contábil 6.2.1.3.2.00.00 – (-) Renúncia e examinar a movimentação ocorrida no período, frente aos documentos de suporte do setor responsável pelo acompanhamento; – verificar se os registros contábeis nas três naturezas de informação do PCASP são regulares, caso existentes.
4	Há mensuração individualizada do custo-benefício para cada renúncia de receita?	<ul style="list-style-type: none"> – Selecionar, por amostragem, renúncias integrantes do Demonstrativo 7 da LDO 2017; – levantar o valor da renúncia efetivamente realizada em 2017, para cada item selecionado; – obter informações acerca dos benefícios propiciados pela renúncia em cada programa, juntamente com o setor responsável pelo acompanhamento; – cotejar o valor da renúncia versus o valor do benefício.
5	São observadas as formalidades legais ou regulamentares exigidas para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita?	<ul style="list-style-type: none"> – Selecionar, por amostragem, renúncias constantes do Demonstrativo 7 da LDO 2017; – verificar se há instrumento legal que respalde o benefício concedido; – verificar se há, para o programa selecionado, estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; – verificar o cumprimento de pelo menos um dos incisos do art. 14 da LRF; – verificar se foram cumpridas as condições dispostas na própria LDO e na lei específica.

Fonte: Programa de auditoria nº 47/17, da Coordenadoria I da SFC/TCMSP.

Quadro 1 (continuação): Questões e procedimentos de auditoria

Ordem	Questão	Procedimentos
6	Há publicidade e transparência dos valores dos benefícios concedidos, dos métodos utilizados na sua mensuração e dos resultados socioeconômicos alcançados com a renúncia?	<ul style="list-style-type: none">– Verificar se são disponibilizadas, na internet, informações sobre as renúncias de receitas do Município;– avaliar a fidedignidade das informações disponibilizadas, caso existentes, frente aos controles do órgão da Prefeitura Municipal de São Paulo responsável pelo acompanhamento da renúncia.

Fonte: Programa de auditoria nº 47/17, da Coordenadoria I da SFC/TCMSP.

2.3.2. Execução da Auditoria

Para obtenção das evidências necessárias ao enfrentamento das questões propostas no planejamento, foram empregadas as seguintes técnicas de auditoria, quando da execução dos trabalhos: exame de documentação original, exame de lançamentos contábeis, entrevistas, inspeções *in loco* e observação de atividades.

Inicialmente, foram selecionadas algumas das renúncias descritas no Demonstrativo 7 do Anexo de Metas Fiscais da LDO do ano imediatamente anterior (2016), para verificar se era possível levantar os valores efetivamente renunciados em 2017 e, caso possível, se estes coincidiam com as projeções da LDO. Para algumas das renúncias, a Secretaria da Fazenda conseguiu extrair de sistemas informatizados específicos os dados necessários aos exames.

Esse teste revelou distorções significativas, demonstrando imprecisão na estimativa dos valores das renúncias, quando da elaboração da

LDO. Analisando a renúncia do Programa de Regularização de Débitos,¹⁰ por exemplo, foi detectado que o valor renunciado havia sido 1.059,26% superior à projeção constante da LDO (valor projetado: R\$ 5,4 milhões; valor realizado até agosto/2017: R\$ 62,6 milhões).

Outro procedimento testado foi a existência de mensuração dos benefícios gerados à sociedade com a política das renúncias, pela Prefeitura de São Paulo. A estratégia adotada pela auditoria foi selecionar uma das renúncias legalmente em vigor que possuísse parâmetros objetivos para análise dos benefícios proporcionados.

A renúncia selecionada referia-se à isenção de ISS decorrente da Lei Municipal nº 16.127, de 12 de março de 2015, a qual dispôs sobre concessão do incentivo sobre o serviço de transporte público de passageiros realizado por empresas que exploram o sistema metroviário no município de São Paulo (SÃO PAULO, 2015a).

De acordo com a supracitada lei, a contrapartida para a concessão do incentivo em questão seria a redução tarifária em valor proporcional à isenção. Contudo, foi observado pelos auditores que, na data da sua sanção (12 de março de 2015), o valor da tarifa do metrô era R\$ 3,50. No dia 09 de janeiro de 2016, o valor foi reajustado para R\$ 3,80, representando um acréscimo da ordem de 8,57%.

Visando aferir de que forma a isenção do ISS foi considerada na composição dos custos tarifários do metrô, a auditoria solicitou tanto à Secretaria Estadual dos Transportes¹¹ quanto à Secretaria Municipal da Fazenda que se manifestassem sobre o assunto. Contudo, não foram apresentadas respostas até a data de encerramento dos trabalhos.

A omissão de resposta ensejou a conclusão de que não havia ele-

10 Regulamentado pela Lei Municipal nº 16.240, de 22 de julho de 2015 (SÃO PAULO, 2015b), destinado a promover a regularização dos débitos relativos ao ISS das pessoas jurídicas que adotaram o regime especial de recolhimento de que trata o art. 15 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 (SÃO PAULO, 2003), e que foram desenhadas desse regime por deixarem de atender ao disposto no § 1º do mesmo artigo.

11 Por meio da Lei de Acesso à Informação. Questionamento enviado em 20 de outubro de 2017, protocolo nº 289991717294.

mentos concretos que assegurassem ter ocorrido redução tarifária em valor proporcional à renúncia efetivada, a qual totalizou R\$ 32,4 milhões no período de janeiro a agosto de 2017.¹²

Um dos testes com resultados mais reveladores foi o da existência física de empresas que foram beneficiadas com isenções fiscais para se instalarem em regiões pouco desenvolvidas da cidade de São Paulo, especificamente a zona leste.

Esse exame se deu para verificar a regularidade da concessão dos benefícios instituídos pela Lei Municipal nº 15.931, de 20 de dezembro de 2013. Seu objetivo é promover e fomentar o desenvolvimento adequado da área, incentivando a instalação de empresas intensivas em mão de obra e propiciando a geração de empregos.

Foram selecionadas pela auditoria cinco empresas sediadas na zona leste que gozavam dos benefícios fiscais. Os testes consistiram em inspeção *in loco* nos endereços das empresas beneficiadas, com o intuito de verificar a existência e efetiva prestação de serviços passíveis de fruição de incentivos fiscais, conforme estabelecido na lei.

A auditoria constatou que dois dos contribuintes estavam domiciliados em um único imóvel e que não havia qualquer prestação de serviço no local. Suas instalações encontravam-se vazias, sem operação, sem móveis e contando com uma única funcionária, a qual relatou que recebia correspondências no local.

A terceira empresa não foi localizada no endereço cadastrado na Secretaria da Fazenda. Os auditores entrevistaram funcionários de outros empreendimentos instalados nas proximidades, os quais relataram desconhecer a sua existência.

Tais constatações caracterizaram indicativo de utilização simulada de endereço apenas para usufruto dos incentivos fiscais previstos em lei e revelaram fragilidades no processo de concessão e fiscalização, pela Secre-

¹² Conforme dados extraídos das demonstrações contábeis da Companhia do Metropolitano de São Paulo (CPTM), responsável pela prestação dos serviços metroviários.

taria da Fazenda, evidenciando o desvirtuamento do objetivo do programa descrito na Lei Municipal nº 15.931/2013. O valor total renunciado para esses contribuintes foi R\$ 4,59 milhões.

Foram examinados ainda outros aspectos, como o cumprimento dos requisitos previstos na LRF e na própria LDO do município para a concessão de renúncias, tendo sido também identificadas irregularidades em ambos os casos.

2.3.3 Achados de Auditoria Registrados em Relatório

Em síntese, os principais achados da auditoria de renúncias de receitas desenvolvida pelo TCMSP foram os descritos no quadro seguinte:

Quadro 2: Achados da auditoria de renúncia de receitas

Ordem	Procedimentos
1	O setor regimentalmente responsável pela quantificação da renúncia de receita tributária na Secretaria da Fazenda não possui informações pormenorizadas sobre o montante efetivamente renunciado. Encontram-se em vigor 50 leis que dispõem sobre renúncias de receitas, cujo impacto nas finanças municipais é desconhecido.
2	Mais de 180 projetos de lei que tratam de renúncia de receita estão tramitando na Câmara Municipal de São Paulo, sendo recorrente a utilização, por parte desta, de estudos de impacto desatualizados em razão tanto da demora para aprovação do projeto de lei da renúncia quanto pela sua alteração substancial durante a tramitação legislativa, cabendo à prefeitura acompanhar proativamente a tramitação desses processos.
3	Inexiste normatização geral que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados concernentes às renúncias de receitas, do mesmo modo que não há software específico para seus controles.
4	Instituição de renúncia de receita por lei não específica (Lei Municipal nº 16.757, de 14 de novembro de 2017), padecendo de vício de inconstitucionalidade, haja vista a infringência ao disposto no § 6º, art. 150 da Constituição Federal.
5	Houve descumprimento de requisitos legais na concessão dos incentivos fiscais estabelecidos pela Lei Municipal nº 16.680/2017 (Lei do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI), em especial da LRF e da LDO de 2017.

Quadro 2 (continuação): Achados da auditoria de renúncia de receitas

Ordem	Procedimentos
6	Fragilidade dos controles adotados pela Secretaria da Fazenda para a concessão de incentivos fiscais a empresas sediadas na zona leste, bem como desvirtuamento dos objetivos legalmente estabelecidos, haja vista os indicativos de utilização simulada de endereço por empresas apenas para usufruto dos incentivos fiscais previstos na Lei Municipal nº 15.931/2013.
7	Algumas das estimativas das renúncias de receitas integrantes do Demonstrativo 7 da LDO 2017 apresentam relevantes inconsistências frente aos valores efetivamente renunciados, demonstrando a necessidade de aperfeiçoamento dos processos de projeção, acompanhamento e mensuração das renúncias.
8	Inexistem controles que possibilitem extrair informações sobre os benefícios propiciados com as renúncias de receitas efetivadas, não havendo garantias de que a totalidade dos incentivos concedidos pela prefeitura gera retorno proporcional à sociedade.
9	Não há registro contábil da renúncia de receita efetivamente ocorrida no exercício financeiro, sendo fundamental a normatização processual do fluxo da geração e disponibilização de informações no âmbito da Secretaria da Fazenda, a fim de que o setor contábil possua condições de proceder ao registro tempestivo, fidedigno e integral das renúncias de receitas passíveis de mensuração.
10	Não há publicidade e transparência dos valores dos incentivos/benefícios fiscais concedidos, dos métodos utilizados na sua mensuração e dos resultados socioeconômicos alcançados com as renúncias em vigor.

Fonte: Programa de auditoria nº 47/17, da Coordenadoria I da SFC/TCMSP.

3 CONCLUSÃO

A avaliação da regular aplicação dos recursos públicos pelas entidades governamentais perpassa, entre outros aspectos, pela análise holística da execução do orçamento, demandando acurada apreciação não apenas dos dados relacionados às despesas, mas também das receitas.

Nesse particular, assume papel de relevo mensurar e avaliar os impactos das políticas que, eventualmente, não são evidenciadas com plena transparência na peça orçamentária, em especial as renúncias de

receitas, que representam recursos que deixam de ser arrecadados pelo governo em privilégio do alcance de demandas econômicas ou sociais de parte da população.

Os poucos dados atualmente disponibilizados à sociedade acerca do montante das renúncias, com destaque para aquelas praticadas pela União (perfazendo R\$ 354,72 bilhões em 2017), sinalizam a flagrante urgência de direcionamento de esforços, pelos órgãos responsáveis pela fiscalização da aplicação dos recursos públicos, para tal tema, a saber, o Poder Legislativo com o auxílio dos tribunais de contas.

Destaca-se que a tônica dispensada pelos tribunais de contas, quando da apreciação das contas anuais apresentadas pelos seus jurisdicionados, tem sido a de examinar aspectos legais e de economicidade da despesa pública, pouco atuando em relação à receita e suas eventuais renúncias.

Esse cenário exige uma mudança de comportamento e o emprego de técnicas de auditoria adequadas para avaliar os efeitos das renúncias de receitas, com a consequente determinação de atitudes corretivas e preventivas às administrações governamentais, quando cabíveis, evitando o uso desmedido e desarrazoado de tal instrumento, bem como impactos indesejados no equilíbrio fiscal dos entes.

Por fim, almeja-se que a experiência do TCMSP ora apresentada possa auxiliar as demais cortes de contas no planejamento e execução de auditorias voltadas à renúncia de receitas, contribuindo para a efetivação do controle externo em sentido amplo.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução Atricon nº 6/2016 – Receita e Renúncia de Receita**. Brasília, 25 nov. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2EPhTO0>>.

Acesso em: 28 jul. 2018.

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. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 2.745, 23 mar. 1964. Disponível em: <<https://bit.ly/2VcbT80>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1, 5 out. 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1eolor>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: <<https://bit.ly/2A-jkoVL>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 8. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional; Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2017a. Disponível em: <<https://bit.ly/2ESWX9D>>. Acesso em: 29 jul. 2018.

CARVALHO JUNIOR, A. C. C. D.; FEIJÓ, P. H. **Entendendo Resultados Fiscais**. Brasília: Gestão Pública, 2015.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do se-**

tor público (NBASP): nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte: IRB, 2017. 190 p.

MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V.; MARTINS, R. G. S. **Tratado de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2001.

SÃO PAULO. Lei Municipal nº 13.701 de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**, São Paulo, 25 dez. 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2zWvyj5>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

_____. Lei Municipal nº 15.931, de 20 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a criação do Programa de Incentivos Fiscais para prestadores de serviços em região da Zona Leste do Município de São Paulo, nos termos que especifica. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 21 dez. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2ThLUKB>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Lei Municipal nº 16.127, de 12 de março de 2015. Concede isenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS aos serviços prestados na área de transporte metropolitano, saúde, educação, habitação de interesse social e iluminação pública, por meio de parceria público-privada, ao serviço de transporte público de passageiros realizado pelas empresas que exploram o sistema metroviário no Município de São Paulo, e aos serviços prestados por organizações sociais por meio de contrato de gestão com o Poder Público, bem como remite créditos tributários e anistia infrações tributárias, nos termos e condições que especifica. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 13 mar. 2015a. Disponível em: <<https://bit.ly/2EQGxhh>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Lei Municipal nº 16.240, de 22 de julho de 2015. Institui o Pro-

grama de Regularização de Débitos relativos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza no Município de São Paulo, conforme específica, e introduz alterações no art. 15 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 23 jul. 2015b. Disponível em: <<https://bit.ly/2SjfUFH>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

SÃO PAULO. Lei Municipal nº 16.680, de 4 de julho de 2017. Institui o Programa de Parcelamento Incentivado de 2017 - PPI 2017; altera o art. 50 da Lei nº 15.406, de 8 de julho de 2011, e o art. 1º da Lei nº 14.800, de 25 de junho de 2008. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 5 jul. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2CDnR3j>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas da Prefeitura do Rio de Janeiro (2016)**. Rio de Janeiro: TCMRJ, 2017. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/12626/ParecerPrevio.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas da Prefeitura de São Paulo (2016)**. São Paulo: TCMSP, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/4004>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do Presidente da República (2017)**. Brasília: TCU, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2APXNB3>>. Acesso em: 28 jul. 2018.