



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

Processo n.: 1.084.659
Natureza: Consulta
Órgãos: Prefeitura Municipal de Santa Fé de Minas
Exercício: 2020
Consulente: Edson Aparecido Freire dos Santos – Prefeito Municipal

I - Da Consulta

Trata-se de consulta eletrônica protocolizada neste 06/03/2020, formulada pelo Senhor Edson Aparecido Freire dos Santos, Prefeito Municipal de Santa Fé de Minas, o qual realizou a seguinte indagação:

“O Município pode criar lei para conceder créditos, na forma de vale ou restituição de percentual do valor pago, para os proprietários de veículos automotores devidamente licenciados no município que comprovarem o recolhimento do IPVA?”

No relatório de dados da Consulta foi registrado que a dúvida do Consulente tem como fundamento se a questão em referência violaria o inciso III do art. 155 da Constituição da República – CR/1988, bem como o art. 14 da Lei Complementar Nacional n 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

Em atendimento à determinação do Exmo. Senhor Conselheiro-Relator, na manifestação da Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, para elaboração do relatório técnico de que trata § 2º do 210-B do Regimento Interno, aquela Unidade concluiu que esta Corte de Contas “... **não possui deliberações, em tese, que tenham enfrentado, de forma direta e objetiva, questionamento nos termos ora suscitado pelo consulente**”.

Na citada manifestação foi salientado “... *que o relatório confeccionado por esta Coordenadoria não se consubstancia em parecer conclusivo, tendo por escopo indicar, se for o caso, as deliberações proferidas pelo Tribunal sobre a questão suscitada e seus respectivos fundamentos, sem análise das especificidades porventura aplicáveis*”.

Ato contínuo, os presentes autos foram encaminhados a esta Coordenadoria para manifestação, nos termos do despacho do Exmo. Senhor Conselheiro-Relator, de 12/05/2020.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

II – Da manifestação deste Órgão Técnico

Cabe informar, de início, que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecido pelo inciso III do art. 155 da CR/1988.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores

Quanto à repartição dos recursos arrecadados, no inciso II do art. 158 da Carta Magna é disposto que pertencem aos Municípios *“cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”*.

Ressalte-se que no § 6º do art. 150 da CR/1988 é registrado que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, somente podem ser concedidos mediante lei específica federal, estadual ou municipal.

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

[...]

§ 6.º 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, § 2.º, XII, g.

De outro modo, no inciso IV do art. 167 é estabelecida, em linhas gerais, a vedação de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

No caso do Estado de Minas Gerais, o IPVA se encontra instituído pela Lei Estadual n. 14.937, de 23/12/2003, e regulamentado pelo Decreto Estadual n. 43.709, de 23/12/2003.

Cabe destacar que, no processo em epígrafe, o Consulente indaga a este Tribunal quanto à legalidade da concessão de benefício a proprietários de veículos automotores cadastrados no município, mediante lei que defina a restituição de percentual dos valores do IPVA pagos por eles.

Ocorre que, da forma como a indagação foi realizada, a edição de lei municipal, como suscitado, sem qualquer outro instrumento de planejamento, caracterizará a evidente vinculação de receitas decorrentes de impostos a determinadas despesas, vedada expressamente pelo inciso IV do art. 167 da CR/1988.

Tal normativo constitucional abrange o princípio da não afetação, consistente na impossibilidade de vinculação da receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, com exceção de algumas hipóteses previstas.

De acordo com o ensinamento doutrinário de Régis Fernandes de Oliveira *“não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais”*. (Curso de Direito Financeiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 328)

Do mesmo modo, Ricardo Lobo Torres leciona que o princípio da não afetação se justifica *“na medida em que reserva ao orçamento e à própria Administração, em sua atividade discricionária na execução da despesa pública, espaço para determinar os gastos com os investimentos e as políticas sociais”*. (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 2000, 2ª ed., vol. V, p. 275).

Eduardo Marcial Ferreira Jardim ressalta, também, que *“em virtude da generalidade e da impessoalidade que haverão de presidir a elaboração e a execução do orçamento, em obséquio, inclusive, ao postulado de igualdade, que não poderia tolerar privilégios na destinação dos recursos públicos, que pertencem a toda a coletividade e não a um grupo de suseranos”*. (Manual de Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: Saraiva, 1994, 2ª ed., p. 25).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

A título de esclarecimento, observou-se que, em caso idêntico à questão suscitada pelo Consulente nestes autos, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarou inconstitucional lei editada pelo Município de Itirapuã que autorizava o Executivo local a devolver 25% (vinte e cinco por cento) do IPVA a pessoas que transferissem para aquela municipalidade veículos automotores registrados em outros municípios, conforme transcrição a seguir:

AÇÃO DIRETA DE INCONTITUCIONALIDADE - Lei nº 1.638, de 19 de dezembro de 2006, do Município de Itirapuã, que "autoriza o Executivo a devolver 25% (vinte e cinco por cento) do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e dá outras providências" - A regra constitucional é de não afetação da receita tributária, impossibilitando a vinculação da receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, salvo exceções expressamente constantes na Constituição Federal (art. 167, IV, da CF; e art. 176, IV, da CE, aplicável aos Municípios por força do art. 144) - A lei impugnada viola o princípio da não afetação da receita tributária às despesas públicas, vinculando receita a despesa pública ao autorizar o Poder Executivo a devolver 25% do IPVA recolhido pelo contribuinte que transferir veículos automotores registrados em outros municípios para o Município de Itirapuã -Violados os artigos 176, IV, e 144 da CE e 167, IV, da CF - Inconstitucionalidade configurada. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (TJSP; Direta de Inconstitucionalidade 2270832-21.2015.8.26.0000; Relator (a): João Carlos SaleW; Órgão Julgador: Órgão Especial; Tribunal de Justiça de São Paulo - N/A; Data do Julgamento: 14/09/2016; Data de Registro: 20/09/2016)

De outra forma, cabe ressaltar que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN editou em março de 2020 a Consulta Pública para subsidiar a versão final da Instrução de Procedimentos Contábeis–IPC sobre Benefícios Fiscais. (<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/940803/Consulta+P%C3%BAblica+-+Minuta+de+IPC+16+-+Benef%C3%AAdcios+Fiscais/6a4ae02d-7726-4e9c-a8c9-47ffeb00fb73>)

A citada IPC objetiva orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis aplicáveis aos casos de concessão de benefícios fiscais e publicação de informações em atendimento ao disposto no § 6º do art. 165 da CF/88 e no art. 14 da LRF.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º - 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.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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.

§ 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.

No estudo realizado pela STN foram discriminados e definidos os conceitos de Benefícios Fiscais (resultam em renúncia de receitas ou despesas e outras dívidas), os quais são caracterizados como Benefícios Tributários (anistia, remissão subsídios, crédito presumido, isenção, concessão em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo e outras com tratamento diferenciado), Financeiros (subsídios explícitos constantes do orçamento do ente, mediante subvenções econômicas), Creditícios (gastos implícitos, decorrentes de programas de crédito) e Outros (não contempladas nas anteriores, mas que tenham impacto nas contas do ente, mediante aumento de despesa ou assunção de passivos).

No caso da questão indagada pelo Consultante, ficou evidenciado que o Benefício Fiscal por ele pretendido se enquadra na modalidade de “Outros”, tendo em vista o aumento da despesa pública em função da devolução de valores do IPTU aos contribuintes cujos veículos automotores sejam cadastrados naquela municipalidade.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

Contudo, no documento emitido pela STN foram descritos os aspectos gerais da renúncia de receitas, assim como referenciadas as normas constitucionais e legais relativas à matéria, especialmente quanto à necessidade da obediência às regras de planejamento para aqueles atos, quais sejam o § 6º do art. 150 da CR/1988 (lei específica que regule exclusivamente a matéria), o inciso V do art. 4º e o art. 14 da LRF (demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, anexo às Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDOs) e o § 6º do art. 165 da CR/1988 c/c o II do art. 5º da LRF (demonstrativo regionalizado do efeito do benefício, anexo às Leis Orçamentárias Anuais - LOAs), o que evidencia que apenas a lei indicada pelo Consulente não é suficiente para acobertar a concessão do benefício fiscal por ele suscitado, conforme transcrito a seguir:

[...] 58. **O tema renúncia de receita possui um arcabouço normativo bastante antigo. A Constituição Federal de 1988 prevê que os entes da Federação devem enviar junto ao PLOA o demonstrativo do efeito regionalizado, sobre receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.**

59. Posteriormente, a Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, **dispôs que os entes devem evidenciar, na LDO, as renúncias de receita concedidas e as medidas de compensação para a queda de receita prevista em decorrência dessa política, de forma a não comprometer o equilíbrio das contas públicas.**

60. Portanto, a legislação pertinente e o preceito de gestão fiscal responsável convergem para a exigência de evidenciação dos efeitos da concessão de benefícios fiscais pelos entes públicos. Assim, impõe-se a necessidade da identificação explícita do controle contábil das renúncias de receitas públicas para a ampliação da accountability do setor público e para o aperfeiçoamento do respaldo técnico aos tomadores de decisão, em prol da melhoria sustentada da qualidade das políticas públicas. **O controle contábil da renúncia contribui também para o processo decisório da escolha pública e para a transparência do impacto das proposições legislativas nos resultados fiscais.**

61. Determinados benefícios concedidos pelos entes e seus efeitos fiscais sobre as contas públicas afetam de forma direta as necessidades de financiamento do setor público e, portanto, devem ser objeto de controle contábil. Ressalte-se que **o impacto das renúncias de receitas sobre os resultados fiscais dos entes equivale ao do aumento de suas despesas.** Portanto, cabe às normas contábeis orientar sobre os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das renúncias de receitas, para fins de transparência, gestão e controle, da forma como já são demonstrados, via orçamento público, os efeitos das despesas no resultado orçamentário dos entes.

62. **A renúncia de receita relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

ou municipal, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo ou contribuição, ou mediante convênio. É vedado conceder quaisquer subsídios ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, redução de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica **que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição**. O descumprimento dessa condição sujeita o ente da Federação à restrição institucional de suspensão de operações de crédito.

63. Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A esse respeito, a Constituição estabelece, no §6º do art. 150:

[...]

64. **A renúncia de receita constitui, assim, exceção à regra geral pela qual 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” (LRF, art. 11).** Cada ente deverá explorar adequadamente sua base tributária e, conseqüentemente, **ter capacidade de estimar qual será a sua receita, o que auxiliará o cumprimento das metas fiscais e a alocação das receitas para as diferentes despesas de sua competência.**

65. **A LRF exige que haja transparência sobre a renúncia de receita tanto por meio da LDO e do PLOA, como por meio do ato de concessão de benefícios que implique renúncia de receita.** Desse modo, está em desconformidade com o preceito quem não institui o tributo de sua competência; quem institui, mas não prevê a arrecadação; quem institui, prevê, mas deixa de proceder à efetiva arrecadação, seja pela renúncia de receita não adequadamente prevista, seja pela evasão e sonegação fiscal que tolera.

66. Nesse contexto, **destaca-se também a importância de um critério de temporalidade para a concessão de benefícios fiscais, ao invés da concessão por prazo indefinido, como tem ocorrido com frequência, e da avaliação dos resultados dessa modalidade de política pública. Recomenda-se que sejam especificados nas leis de concessão de benefícios, por exemplo: a justificativa para a criação da política pública por meio de incentivo ou benefício; o prazo determinado de vigência do benefício; o custo estimado para o referido período; os objetivos a serem alcançados com a política pública; e as condições mínimas para a qualificação dos beneficiários.** [...]

III – Conclusão

Tendo como referência a indagação do Consultante, constatou-se que:

1 – A instituição apenas de lei específica para a concessão de benefício fiscal de devolução de percentual de valor do IPVA pago por proprietário de veículo automotor cadastrado no Município, caracteriza a inobservância ao princípio da não afetação (vinculação) da receita pública, disposto pelo inciso IV do art. 167 da CR/1988;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Diretoria de Controle Externo dos Municípios
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

2 – Para a concretização do benefício fiscal suscitado devem ser observadas as normas constitucionais e legais relativas à matéria, especialmente quanto à necessidade da obediência as regras de planejamento para a concessão, quais sejam o § 6º do art. 150 da CR/1988 (lei específica que regule exclusivamente a matéria), o inciso V do art. 4º e o art. 14 da LRF (demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita) e o § 6º do art. 165 da CR/1988 c/c o II do art. 5º da LRF (demonstrativo regionalizado do efeito do benefício).

À consideração superior.

4ª CFM/DCEM, 15 de junho de 2020.

Jefferson Mendes Ramos
Analista de Controle Externo
TC 1658-3

De acordo,

Adnei Esteves de Macedo
Coordenador da 4ª CFM/DCEM
TC 2761-5