

AUDITORIA DE CONFORMIDADE NA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS: critérios que subsidiaram a fiscalização realizada pelo TCE/AP

COMPLIANCE AUDIT IN THE WAIVER OF ICMS REVENUE: criteria that supported the inspection carried out by the TCE/AP

João Augusto Pinto Vianna¹

Rafaela Alves Fecury Lobato²

Resumo: Este artigo objetiva apresentar os critérios que subsidiaram a auditoria de conformidade na renúncia de receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP), utilizando como fundamento as normas constitucionais e legais, a doutrina especializada e o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). Por meio de análise documental e bibliográfica, identificou-se oito relevantes critérios, suas possíveis causas e efeitos. Estes contribuirão com os órgãos de controle, interno e externo, nas fiscalizações desse objeto, bem como servirão de parâmetros aos órgãos estaduais responsáveis pela concessão e acompanhamento dos benefícios e incentivos fiscais que gerem renúncia de receita do que deve ser observado na gestão. Inicia-se abordando a visão geral do objeto seguida da apresentação dos critérios, suas possíveis causas e os efeitos da sua inobservância. Finaliza-se versando sobre a possibilidade de impacto para a sociedade, oriundo da gestão dos resultados derivados dos benefícios e/ou incentivos concedidos, e a importância da atuação dos órgãos de controle nessa área.

Palavras-chave: Critérios. Renúncia. Receitas. ICMS. Auditoria.

Abstract: This article aims to present the criteria that supported the compliance audit in the waiver of revenue from the Services and Merchandises Circulation Tax and the provision of interstate and intercity transport and communication services (ICMS) carried out by the State of Amapá's Audit Office (TCE/AP), using as foundation the constitutional and legal norms, the specialized doctrine and the understanding of the Federal Supreme Court (STF). Through documentary and bibliographic analysis, were found eight relevant criteria, their possible causes and effects. These criteria will contribute to the internal and external control bodies in the inspections of this object, as well as serving as parameters for State Organs, which are responsible for granting and monitoring tax benefits and incentives that generate revenue waiver of what must be observed in the management. It begins with an overview of the said object, followed by a

1 Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA), Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera e em Regime Próprio de Previdência Social pela Faculdade Damásio de Jesus. Mestrando em Planejamento e Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). É Auditor de Controle Externo e, atualmente, é Coordenador da Receita Municipal do TCE/AP. japvianna@hotmail.com.

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará (UFPA), Especialista em Controladoria e Avaliação de Empresas e em Contabilidade para Gestão Empresarial pela Faculdade Ideal. É Auditora de Controle Externo e, atualmente, é Coordenadora do Controle da Receita Estadual do TCE/AP. rafecury@hotmail.com.

presentation of the criteria, its possible causes and the effects of non-compliance. It ends by discussing the possibility of an impact on society arising from the management of the results derived from the benefits and/or incentives granted, and how crucial the performance of control bodies in this area is.

Keywords: Criteria. Revenue. Waiver. ICMS. Audit.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas no Brasil, por força dos arts. 70 e 75 da Constituição Federal de 1988 (CF) são competentes para realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, Estado, Distrito Federal e Municípios, bem como das entidades da Administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e às renúncias de receita.

Constata-se que o Poder Constituinte já vislumbrava, a ponto de registrar na própria Constituição Federal, a importância de a renúncia de receita ser objeto de fiscalização pelos órgãos de controle, inclusive pelo Controle Externo, atribuindo a ela relevância igual ou maior ao controle sobre as despesas, sendo inadmissível que esses órgãos não usufruam desse seu poder-dever de atuar sobre o citado objeto.

Contudo, por consideráveis anos, os órgãos convergiram suas energias, quase que exclusivamente, para a análise da despesa pública, seja por obstáculos no acesso às informações relacionadas à receita e à renúncia de receitas, seja pela crença de que nos processos de despesas estavam as maiores irregularidades geradoras de danos ao Erário, preterindo, em alguns casos, as fiscalizações das receitas e, principalmente, de suas renúncias.

O cenário iniciou seu processo de mudança com o advento da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabeleceu, em seu Art. 1º, §1º, que uma gestão fiscal responsável almeja, entre outros objetivos, o equilíbrio entre receitas e despesas e a obediência às normas relacionadas à renúncia de receita, atribuindo, desse modo, a obrigatoriedade de fiscalizar a receita na mesma proporção da despesa.

A referida Lei, em seu art. 14, estabeleceu normas próprias para a concessão ou a ampliação de incentivos fiscais ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas, atribuindo aos Tribunais de Contas, juntamente aos demais órgãos, a competência de fiscalizar o cumprimento de suas normas, conforme estabelecido pelo art. 59.

Nessa linha, em relação ao controle da receita e renúncia de receita pública, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon emitiu a Resolução n. 6, de 25 de novembro de 2016, aprovando as diretrizes a serem observadas pelo Controle Externo para o cumprimento de suas competências constitucionais de fiscalizá-la por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de

conformidade, entre outros instrumentos de fiscalização, considerando os critérios de relevância, materialidade e risco.

No âmbito estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o tributo de maior arrecadação nos Estados e sua renúncia ultrapassa facilmente o valor do orçamento de muitos municípios brasileiros.

Impreteríveis são a relevância, a materialidade e o risco das renúncias de receitas de ICMS no país, cabendo aos Tribunais de Contas, por força constitucional, legal e infralegal, fiscalizar esses atos, sendo fundamental conhecer o tributo, as normas gerais de concessão e a ampliação dos incentivos ou benefícios que resultem na renúncia, bem como as peculiaridades relacionadas ao ICMS.

Em atenção às normas vigentes, o Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP), após levantamento realizado com todas as unidades jurisdicionadas na temática de governança e gestão fiscal da receita, identificou que a renúncia de receita do Estado merecia uma atenção especial, pois além de ainda não ter sido objeto de fiscalização por parte dessa Corte de Contas, é um instituto legal que permite ao Estado deixar de arrecadar recursos que poderiam ser investidos em diversas políticas públicas capazes de proporcionar melhorias à população, sendo, por conta disso, considerado um gasto tributário relevante, principalmente quando este abrange o maior tributo arrecadador dos Estados, ou seja, o ICMS.

Este artigo objetiva, após expor breves considerações sobre o ICMS, demonstrar os critérios legais exigidos para a concessão da renúncia de receita desse tributo que subsidiaram a auditoria de conformidade realizada pelo TCE/AP, as possíveis causas e as consequências do seu não atendimento e a forma como o mapeamento prévio auxiliou a atuação do Tribunal nessa fiscalização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No intuito de investigar quais os critérios a serem utilizados pelos Tribunais de Contas em uma auditoria de conformidade, apesar de haver trabalhos referentes à renúncia de receita de ICMS e de auditoria de conformidade pelos órgãos de controle externo, não encontrou-se nenhum que trouxesse de maneira expressa critérios capazes de subsidiar uma fiscalização, contendo possíveis causas e efeitos.

Acerca de auditoria, Braga (2011) afirma que esta é uma ação para detecção de erros e fraudes, servindo também como instrumento preventivo e orientador, que pode auxiliar a gestão de maneira sistemática, documentada e independente, cujos critérios a serem avaliados são os de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade.

Compreende-se, portanto, que a auditoria é um instrumento que permite ao órgão auditor avaliar a gestão pública, sugerir melhorias e recomendações visando o seu

aprimoramento, bem como, responsabilizar agentes que agiram em desconformidade com o estabelecido na legislação.

Segundo Castro (2009, p. 376), auditoria é:

O conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial.

Desta forma, os Tribunais de Contas, por força constitucional, podem valer-se dessa ferramenta no exercício de sua competência em vista à proteção da coisa pública, devendo, para tanto, na delimitação do seu escopo e objeto, estabelecer como será a abordagem de sua análise, se de conformidade, operacional ou financeira, pois de acordo com sua definição, os critérios variam.

Em relação à renúncia de receita no Brasil apresenta um viés de conformidade e um operacional, visto que a norma estabelece os critérios que devem ser observados para sua concessão, bem como sua razão de ser vislumbra algo que vai além da fiscalidade tributária, pois é capaz de incentivar determinadas condutas, atrair investimentos e trazer desenvolvimento social.

Segundo Scaff (2017), há uma aproximação deste conceito com o da extrafiscalidade tributária, contudo, em relação à conceituação, ela deixa nítido que o ordenamento jurídico brasileiro consagrou a heterogeneidade da renúncia de receita, não havendo espaço para utilizar expressões diversas para este instituto.

Para Bevilacqua (2010), a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao conferir responsabilidade na gestão das finanças públicas, atribuiu limites e condições à renúncia de receita, cuja inobservância das formalidades legais ou regulamentares pode configurar, inclusive, ato de improbidade administrativa, ressaltando ainda que os Tribunais de Contas, juntamente com as Assembleias Legislativas, estão incumbidos de controlar a legalidade, legitimidade e economicidade das renúncias de receitas em matéria de ICMS.

Desta forma, nítida configura-se a possibilidade dos Tribunais de Contas, valendo-se da sua competência constitucional e considerando a relevância do assunto, realizar auditorias nas renúncias de receita de ICMS.

3 VISÃO GERAL DO OBJETO

Os Estados, nos termos do art. 155, inciso II, e §2º, inciso XII, da CF são competentes para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cabendo à Lei Complementar estabelecer as normas gerais desse tributo. Atualmente, o que regulamenta esse dispositivo é a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

De acordo com as informações contidas no Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o ICMS, comparando com os demais tributos estaduais, é a principal fonte de receita pública dos Estados, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1 - Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais



Fonte: Portal do CONFAZ³, 2021.

Abstrai-se das informações presentes na Figura 1 – Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais o fato de que, no Brasil, o ICMS, nos exercícios financeiros de 2019 e 2020, foi o imposto de maior impacto financeiro, totalizando mais de 80% (oitenta por cento) do total arrecadado, realidade que se faz presente em todos os Estados da federação.

No Estado do Amapá, segundo o Confaz, a arrecadação de ICMS alcançou 69,8% no exercício de 2019 e 72,38% no de 2020 do total de tributos, mostrando a importância de esse imposto ser objeto de fiscalização.

A dominância da presença desse imposto não se restringe à arrecadação, mas também à sua renúncia. Segundo Sérgio Wulff Gobetti (2020), o Brasil, para o exercício de 2018, estimou o total de R\$ 86.332.000.000,00 (oitenta e seis bilhões e trezentos e trinta e dois milhões de reais) de renúncia de ICMS, valor que ultrapassa o orçamento de muitos Estados, mostrando assim a relevância do tema.

Em relação à renúncia de receita, o Tribunal de Contas da União (TCU), em julho de 2019, emitiu alerta sobre a falta de transparência na concessão de benefícios fiscais, sendo destacado por Leonardo Albernaz, Secretário de Macroavaliação Governamental (SEMAG) à época, que “a verdade é que esses recursos fazem

³ Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiaWZlYjlxNGMtZTRlNy00ODMyLTg2MTUtOWY3NTJmZmFjZDlxliwidCl6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNTNGRlZSO5MmM3LTExZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiJ9>. Acesso em: 28 abr. 2021.

falta e impactam, inclusive, no desequilíbrio fiscal de Estados e municípios, que têm enfrentado déficits recorrentes, causados também pelo excesso de renúncias fiscais”.

Corroborando com a importância da atuação dos órgãos de controle externo na renúncia de receita, Jacoby Fernandes (2012, p. 545) leciona que “o controle sobre as [...] renúncias de receitas é tão ou mais importante que o controle sobre a despesa. Aliás, inconcebível sequer imaginar um órgão de controle sem poder para fiscalizar a receita”.

Desse modo, considerando ser o ICMS o imposto de maior impacto financeiro para os Estados, e a necessidade de realização de atividades fiscalizatórias utilizando como objeto a renúncia de receita, o TCE/AP, valendo-se ainda das informações adquiridas por meio do Levantamento em Governança e Gestão Fiscal da Receita, optou por incluir em seu plano anual de fiscalização a auditoria de conformidade de renúncia de receita de ICMS.

A renúncia de receita pode ser compreendida como o instituto que permite ao Poder Público, visando ao interesse público e ao alcance do bem-comum, abdicar-se de determinado ingresso financeiro, o que compreende, segundo art. 14, §1º, da LRF, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, além de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Sobre o tema, a Constituição Federal, em seu art. 150, § 6º, veda aos Estados conceder quaisquer subsídios ou isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, a taxas ou contribuições, sem lei específica que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, *in verbis*:

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, **isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.** (Grifo nosso).

A Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela atual Constituição Federal, é o ato normativo que dispõe sobre a concessão e a revogação de isenção; a redução de base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou

indireta, condicionada ou não; a concessão de créditos presumidos; a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; as prorrogações e as extensões das isenções vigentes.

Essa norma, em seu art. 1º, *caput*, condiciona a concessão dos referidos benefícios referentes ao ICMS aos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, em que o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, sob pena de serem rejeitados nos casos em que não forem ratificados por todas as unidades da federação, conforme prescreve, respectivamente, o art. 4º, *caput* e § 2º.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe, em seu art. 14, que os benefícios que gerarem renúncia de receita deverão estar acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar e nos dois seguintes, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e ainda conter, pelo menos, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita na Lei Orçamentária Anual (LOA) e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Nesse caso, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as referidas medidas.

Ao realizar uma interpretação sistêmica das legislações vigentes que tratam da matéria em apreço, elencam-se os requisitos exigidos para o Poder Público renunciar receita de ICMS e que auxiliaram o TCE/AP na definição dos critérios que amparam a auditoria de conformidade realizada:

- a) Convênio firmado entre os Estados e o Distrito Federal.
- b) Ratificação desse convênio pelo Poder Executivo.
- c) Manifestação do Poder Legislativo.
- d) Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício e nos dois anos seguintes.
- e) Atendimento ao disposto na LDO.
- f) Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita na LOA e que não afetará as metas fiscais previstas na LDO.
- g) Ou estar acompanhada de medidas de compensação.

Além desses, subsidiaram a fiscalização realizada pelo Tribunal do Amapá os critérios relacionados ao monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de ICMS, fundamentado no art. 37, *caput*; e art. 74, *inciso II da CF*, e ao controle interno para acompanhar os referidos processos e procedimentos, previsto no art. 70, *parágrafo único*; e art. 74 da Carta Maior.

4 CRITÉRIOS QUE SUBSIDIARAM A AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Sem o escopo de esgotar o tema, principalmente pela sua complexidade e pela especificidade de cada Estado, serão apresentados, neste momento, os principais critérios que subsidiaram a auditoria de conformidade realizada pelo TCE/AP, o qual tinha como objeto a renúncia de receita de ICMS.

Com base nas normas vigentes, foram selecionados para este trabalho 8 (oito) critérios utilizados na matriz de planejamento da Comissão do TCE/AP, quais sejam: convênio firmado no Confaz; ratificação do convênio pelo Poder Executivo; manifestação do Poder Legislativo Estadual; estudos prévios à concessão de benefícios fiscais que demonstrem o custo-benefício; elaboração do impacto orçamentário-financeiro das concessões e ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita de ICMS; demonstração de que a renúncia de ICMS foi considerada na estimativa da receita e não afetará as metas fiscais da LDO e das medidas de compensação; monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de receita de ICMS; e controle interno (setor e procedimentos) para acompanhar os processos e os procedimentos de concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

A seguir, as descrições dos critérios apresentam a indicação dos dispositivos normativos de onde foram abstraídos, as possíveis causas de suas desobediências e os efeitos gerados por suas inobservâncias.

4.1 CONVÊNIO FIRMADO NO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)

A Constituição Federal, no art. 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', estabelece que, em relação ao ICMS, a Lei Complementar deverá regulamentar a forma como Estados e Distrito Federal irão deliberar acerca das concessões e revogações das isenções, incentivos e benefícios fiscais desse imposto.

A Lei Complementar n. 24/77, recepcionada pela CF, cumpre essa função em seu art. 1º, *caput*, condicionando a concessão dos benefícios fiscais de ICMS aos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal e trazendo várias regras procedimentais sobre como isso ocorrerá.

Nos termos do art. 29, inciso XII da Lei Federal n. 10.683, de 28 de maio de 2003 c/c art. 147, inciso I, do Decreto Federal n. 9.745, de 8 de abril de 2019, o Conselho Nacional de Política Fazendária é o órgão colegiado competente para promover a celebração dos convênios referentes à concessão ou à revogação de incentivos e benefícios fiscais do ICMS, o que também está previsto em seu Regimento, Convênio n. 133/97, art. 3º, inciso I, *in verbis*:

Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou

revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.

Constata-se que para o Estado conceder ou revogar um benefício fiscal de ICMS é necessário a prévia celebração de convênio no Confaz, sendo esse um requisito imprescindível para legalidade do instituto.

Importante ressaltar que por força da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, o Poder Legislativo, de certo modo, validou os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS concedidos antes de 2017, sem prévio convênio no Confaz, conforme entendimento abstraído do art. 10:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Destaca-se que o dispositivo supramencionado é uma exceção temporal à regra, aplicado a situações anteriores ao exercício de 2017, logo, por força constitucional enfatiza-se a necessidade de prévio convênio firmado no Confaz para a concessão de incentivos e benefícios referentes ao ICMS.

Considerando essa exigência constitucional, não se vislumbra nenhum problema de causa técnica para sua inobservância, restringindo sua desobediência à ação intencional do gestor de burlar a legislação e a burocracia criada pelo sistema com o escopo de beneficiar-se na guerra fiscal entre os demais Estados.

Vislumbra-se, como consequência de condutas contrárias a essa exigência, um vício de constitucionalidade do ato concessivo, bem como riscos aos outros Estados por atrair investimentos e desenvolvimento para seu território em prejuízo aos demais.

4.2 RATIFICAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO

A Lei Complementar n. 24/1975, por força do art. 4º, *caput*, dispõe que o Poder Executivo, após a celebração de convênios firmados pelos Estados e Distrito Federal, deverá publicar decreto ratificando-os ou não, sob pena de serem rejeitados, conforme observa-se:

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. (Grifo nosso).

O convênio firmado no Confaz possui natureza apenas autorizativa, não sendo impositivo, razão pela qual se exige que os governadores se manifestem acerca do convênio antes de encaminhar ao Poder Legislativo. Nesse sentido, Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 44) expõe que:

não restam dúvidas quanto à natureza autorizativa dos convênios aprovados no âmbito do Confaz, o que permite autonomia aos entes tributantes para aprovar apenas os benefícios fiscais que atendam suas políticas públicas e suas diferenças econômicas.

Assim, para o cumprimento do art. 150, §6º, c.c. o art. 155, 2º, XII, “g”, da Constituição, e da LC 24/1975, há necessidade de prévio consenso entre os Estados e DF, manifestado em convênio ratificado por decreto executivo [...].

Constata-se, portanto, que após a pactuação realizada entre os representantes dos Estados e Distrito Federal no Confaz, o Poder Executivo Estadual de cada ente federativo deverá, após avaliar sua política fiscal e seu planejamento e ao compreender como relevante para sua realidade a concessão do benefício, ratificar o referido convênio por decreto executivo.

As prováveis origens para a desobediência a esse critério podem incluir desde a ausência de controles, processos e procedimentos oficialmente definidos por parte da Secretaria competente, até a inércia do Poder Executivo de exercer e fazer valer o exercício dessa sua competência legal, cuja inobservância ocasiona a concessão de atos ilegais e que podem violar o princípio da separação dos Poderes, caso o Legislativo se manifeste antes disso.

4.3 MANIFESTAÇÃO DO PODER LEGISLATIVO ESTADUAL NAS RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS

A Constituição Federal veda aos Estados conceder quaisquer subsídios ou isenções, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, sem lei específica que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, conforme estabelece em seu art. 150, § 6º, *in verbis*:

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, § 2.º, XII, g. (Grifos nosso).

Conforme a norma apresentada, observa-se que para haver concessão ou revogação de benefícios fiscais referentes ao ICMS é imprescindível a participação do Poder Legislativo nessa concessão. Nesse mesmo entendimento, a Constituição do Estado do Amapá, em seus artigos 162 e 164, prescrevem:

Art. 162. **Quaisquer** benefícios e incentivos fiscais, inclusive isenções, anistia e **remissão, só serão concedidos mediante lei específica estadual** ou municipal.

[...]

Art. 164. A lei que conceder ou autorizar a concessão de isenções tributárias, ou qualquer outro incentivo fiscal, disporá sobre os mecanismos de avaliação de seus efeitos, pela Assembleia Legislativa ou pela respectiva Câmara Municipal, durante o primeiro ano da legislatura posterior à concessão. (Grifos nosso).

Por força constitucional, constata-se que, para o Estado conceder ou revogar um benefício fiscal de ICMS é imprescindível, entre outros requisitos essenciais, a manifestação legal da Assembleia Legislativa acerca do assunto.

Entende-se que a participação do Poder Legislativo estadual nos processos de desoneração tributária, como exigido pelas normas supramencionadas, está relacionada à repartição dos poderes para o controle de legalidade e finalidade dos atos do Chefe do Poder Executivo, contrários ao interesse público, de forma a observar os princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, elencados no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Relevante ainda transcrever posicionamentos do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que a participação do Legislativo nesses casos é fundamental para, até mesmo, a legalidade da concessão.

ICMS. Benefício fiscal. **Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz** [Conselho Nacional de Política Fazendária]. **Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria.** (...) Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. **A participação do Poder Legislativo legítima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário.** [RE 630.705 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 11-12-2012, 1ª T, DJE de 13-2-2012.] (Grifos nosso); e

O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que **a partir da EC 03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine). Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.** A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. [ADI 5.929, Rel. Min. Edson Fachin, j. 14-2-2020, P, DJE de 6-3-2020]. (Grifos nosso).

Nítida está a imprescindibilidade da participação do Poder Legislativo nos processos de concessão de quaisquer benefícios e incentivos fiscais, incluindo subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos ao ICMS, razão pela qual as Assembleias Legislativas devem, por meio de lei, internalizar o convênio firmado no Confaz.

Entende-se como possíveis causas, para a inobservância desse critério, a ausência de fluxogramas de processos e procedimentos oficialmente definidos por parte da Secretaria competente, a ausência de mecanismos de controle capazes de identificar desvios de conformidade nos atos praticados e a inércia do Poder Legislativo perante a ofensa dessa sua competência constitucional.

A desobediência a esse critério ocasiona a ilegalidade da concessão dos benefícios fiscais e a possibilidade de concessões que não atendam aos interesses públicos, gerando sérios riscos às finanças do Estado e um problema jurídico de difícil solução futura devido à complexidade da anulação de um benefício concedido e ao impacto que isso pode gerar aos beneficiários de boa-fé e à sociedade como um todo.

4.4 ESTUDOS PRÉVIOS À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS QUE DEMONSTREM O CUSTO-BENEFÍCIO

A efetiva arrecadação é um dos requisitos essenciais para uma gestão fiscal responsável, conforme estabelece o art. 11, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo a renúncia de receita uma exceção a essa regra, devendo ser comprovado que sua concessão é benéfica para o Estado e à sociedade, e esteja em conformidade com os princípios constitucionais de moralidade, impessoalidade e eficiência, previstos no art. 37, *caput*, da CF/88, bem como atenda ao interesse público.

Dessa forma, ao renunciar receita, além de outras várias exigências legais, é imprescindível que esteja acompanhado de prévio estudo comprovando que o seu custo-benefício é favorável, demonstrando o impacto socioeconômico e também o arrecadatório. Desse modo, deve-se constar nos processos concessivos algum tipo

de estudo prévio, projeto ou outros levantamentos que fundamentem as concessões de renúncias de ICMS vigentes, evidenciando os benefícios sociais e/ou econômicos que poderiam delas advir.

Ressalta-se que os estudos prévios a serem realizados na renúncia de receita, além de justificarem, de maneira documentada, que esse gasto tributário proporcionará benefícios financeiros e sociais à Administração Pública e à sociedade, também servirão de instrumento de acompanhamento posterior para avaliar se o benefício continua apresentando um custo-benefício favorável, sob pena de ser cancelado.

Por se tratar de um gasto tributário, visto que a renúncia de receita é o ato de deixar de arrecadar recursos que deveriam entrar no erário, há, de certa maneira, um desembolso indireto de recursos públicos, fazendo-se indispensável saber, por conta disso, seu custo-benefício e o custo de oportunidade, com o escopo de avaliar se seria mais vantajoso para a sociedade, por exemplo, que a Administração Pública arrecade esse tributo de maneira completa e invista esse valor em áreas que possibilitariam maior impacto socioeconômico.

A desobediência a esse critério pode ser oriunda da ausência de sistemas, procedimentos e metodologias capazes de possibilitar a realização de estudos prévios e a apuração do quantum a ser renunciado, como também do desconhecimento técnico por parte dos agentes responsáveis em desenvolver esse tipo de atividade e do próprio interesse do gestor de não o fazer com o escopo de conceder benefícios sem fundamentação suficiente.

A concessão de benefícios sem a demonstração do seu custo-benefício compromete os critérios utilizados para a concessão dos benefícios, pois age em desconformidade com sua finalidade primordial, indo de encontro aos princípios da impessoalidade, moralidade e eficiência elencados na Constituição Federal. Assim como também prejudica a transparência da gestão, pois impossibilita ao próprio Estado, à sociedade e aos órgãos de controle informações suficientes do seu reflexo na gestão, dificultando identificar se referido gasto tributário é condizente com os ganhos econômicos e sociais que pode gerar.

Ademais, é relevante apontar que essa situação impacta negativamente na arrecadação, fragiliza a previsão orçamentária e dificulta a realização do monitoramento dessas renúncias de receita de ICMS.

4.5 ELABORAÇÃO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO DAS CONCESSÕES E AMPLIAÇÃO DE INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA DA QUAL DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que as concessões ou as ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita,

deverão estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que irá iniciar e nos dois seguintes, bem como mostrar compatibilidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme prescrição do art. 14, *caput*.

A Administração Pública deve demonstrar como a renúncia de receita impactará no orçamento e nas finanças do ente, tanto no exercício em que será concedido quanto nos dois seguintes, e sua compatibilidade com a LDO, de maneira individualizada por benefício.

Acerca do assunto, Tatiana de Oliveira Takeda (2009, p. 135) dispõe que:

Tal estudo serve para avaliar o cumprimento das metas fiscais dos três exercícios anteriores e para demonstrar o que está planejado para o exercício vigente e para os dois seguintes em termos financeiros, envolvendo receitas, despesas, resultados nominal e primário e o montante da dívida pública, inclusive com memória e metodologia de cálculo, além da demonstração da evolução do patrimônio líquido dos três últimos exercícios, da avaliação da situação financeira e atuarial do regime próprio de previdência, da estimativa e da compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Compreende-se, desse modo, que esse critério pode ser utilizado tanto no que se refere à existência do impacto orçamentário-financeiro, quanto à metodologia usada para realização do estudo e ao seu resultado. Assim, não basta apenas existir documento demonstrando a situação, pois a forma como ele foi elaborado pode ser objeto de análise, bem como o resultado utilizado para justificar a concessão.

O referido critério, juntamente a todos os demais oriundos do art. 14 da LRF, é considerado de grande relevância pelo TCE/AP, a ponto de, por meio da Instrução Normativa n. 001/2014, que estabelece critérios de classificação de irregularidade para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito dessa Corte de Contas, classificar como grave violação à norma legal a concessão de benefícios administrativos e fiscais em desconformidade com a legislação, como se verifica: “LG 79 - GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA - Concessão de benefícios administrativos ou fiscais em desconformidade com a legislação (Lei Complementar n. 101/2000 – LRF, art. 14)”.

Acredita-se que falhas no planejamento, ausência de conhecimento técnico dos servidores e de sistemas e procedimentos capazes de possibilitar a apuração do *quantum* a ser renunciado são possíveis causas para o não atendimento desse critério e, conseqüentemente, da ilegalidade gerada.

A desobediência a essa norma refletirá diretamente na perda de arrecadação e na deficiência das previsões orçamentárias; impossibilitará ou tornará irreal a identificação do custo-benefício da renúncia e prejudicará a transparência, pois obstaculizará ao Estado, à sociedade e aos órgãos de controle a obtenção de informações suficientes do reflexo da concessão do benefício na gestão e no orçamento estadual.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DE QUE A RENÚNCIA DE ICMS FOI CONSIDERADA NA ESTIMATIVA DA RECEITA E NÃO AFETARÁ AS METAS FISCAIS DA LDO OU DAS MEDIDAS DE COMPENSAÇÃO

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, além da exigência de que os processos de concessão, ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária estejam acompanhados da estimativa do impacto orçamentário-financeiro dessa renúncia no exercício em que iniciará e nos dois seguintes, exige que seja demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da LOA e que não afetará as metas fiscais da LDO ou que esteja acompanhado das medidas de compensação, conforme se observa nos incisos abaixo transcritos:

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. (Grifos nosso).

Desse modo, os atos mencionados no referido artigo devem estar acompanhados das informações presentes no inciso I ou no inciso II, não havendo possibilidade da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de ICMS em que decorra renúncia de receita ser legal sem a presença de uma dessas duas exigências. Logo, os processos devem conter necessariamente a demonstração de que foi considerada na estimativa da receita e não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO ou estar acompanhado das medidas de compensação.

Sobre essa exigência, José Nogueira Broliani (2004, p. 73-74) dispõe:

A primeira das condições, prevista no inciso I do art. 14, exige que o valor renunciado (e constante do demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro) não seja computado no cálculo da receita corrente líquida (art. 12) e que tal exclusão não seja capaz de afetar as metas de resultados fiscais.

Retirar o valor correspondente da renúncia do cálculo da receita corrente líquida implica em: (a) quantificar o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários, e não incluí-los no cálculo referido; (b) prever (ou estimar) um valor que pode ser renunciado para futuras concessões de benefícios para empresas já instaladas ou para pessoas, sujeitas à tributação.

As empresas novas e as pessoas que depois do planejamento passam a estar sujeitas à tributação, e que, portanto, não chegaram a integrar o cálculo da receita corrente líquida, estarão a salvo dessa exigência, eis que atendido de qualquer modo o contido no inciso I do art. 14, na medida em que a renúncia não afetará o planejamento, porque a receita dela decorrente não constou do orçamento.

A segunda condição material, contida no inciso II do art. 14, prevê a renúncia de receita acompanhada de medidas de compensação, no exercício de sua vigência e nos dois seguintes. Essas medidas de compensação consistem em aumento de receita pela elevação das alíquotas dos tributos, pela ampliação das bases de cálculo, pela majoração dos tributos já instituídos, ou pela criação de novos tributos [...].

As medidas de compensação não são obrigatórias sempre, mas somente naqueles casos em que não houve planejamento prévio, em que não se retirou do cálculo da receita corrente líquida o valor renunciado, em que não se previu antecipadamente (no orçamento) a concessão do benefício tributário.

Destaca-se que esse critério apresenta uma complexidade ímpar, principalmente a exigência estabelecida no inciso I, a qual não pode ser reduzida apenas com a apresentação do demonstrativo da LDO referente à estimativa e à compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, previsto no art. 4º, §2º, inciso V, da LRF, devendo ser comprovado que a renúncia foi considerada na LOA e que não comprometerá as metas de resultados fiscais da LDO. É necessário, para isso, conhecer o valor dos benefícios já concedidos e que estão sendo usufruídos pelos beneficiários e o valor a ser renunciado futuramente para sujeitos já instalados no território.

A violação desse critério gera ilegalidade do ato, podendo ter como causas a ausência ou a deficiência de mecanismos de controles responsáveis pela verificação das condições mínimas exigidas para um processo de renúncia de receita, bem como as falhas no planejamento da própria Secretaria, o que refletirá diretamente na perda de arrecadação, na concessão de benefícios com potencial custo-benefício desfavorável e dificultará o controle e o acompanhamento dessas renúncias.

4.7 MONITORAMENTO DOS INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS DOS QUAIS DECORRA RENÚNCIA DE RECEITA DE ICMS

A Administração Pública deve obedecer, entre outros, ao princípio da legalidade e eficiência em todas as áreas, devendo avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, conforme estabelecem o art. 37, *caput*, e o art. 74, inciso II, da CF, *in verbis*:

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** e, também, ao seguinte: (Grifos nosso).

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

II - comprovar a legalidade e **avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (Grifos nosso).

A renúncia de receita de ICMS é um gasto tributário, visto que a Administração dispensa a arrecadação em prol de um benefício maior, seja financeiro e/ou social, sendo uma forma de desembolso não incluída como despesa na Lei Orçamentária. Razão pela qual é imprescindível que haja um acompanhamento do retorno disso para verificar sua eficiência, a ponto de possibilitar ao gestor, aos órgãos de controle e à sociedade informações capazes de assegurar se ainda se mantém o custo-benefício favorável de cada renúncia, a viabilidade de sua manutenção e se o beneficiado continua mantendo as condições e as contrapartidas estabelecidas para usufruir dessa desoneração.

Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 139), sobre o monitoramento, defende que “ao mesmo tempo, os Estados e o Distrito Federal devem avaliar permanentemente a eficiência de suas políticas de benefícios fiscais, pois representam renúncia de receitas que a sociedade deve suportar, sendo necessária a verificação do custo/benefício”.

Nítida é a importância do órgão responsável por essas concessões que estruture ou aprimore um setor específico, para que controle e monitore todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos, com o escopo de avaliar se efetivamente estão gerando os resultados esperados e se os beneficiários continuam cumprindo, nos casos em que couberem, as condições impostas para o usufruto da renúncia.

A ausência do referido setor específico e a ausência de um sistema de informação para registro dos processos de concessão de benefícios fiscais, que possibilitem o acompanhamento dos processos e o monitoramento de seus resultados, são possíveis causas para o não atendimento desse critério, cuja inobservância impossibilitará a aferição do custo-benefício dos incentivos e benefícios fiscais, permitirá a manutenção de renúncias de receita de ICMS com custo-benefício desfavorável para a Administração Pública, fragilizará o controle do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes beneficiados e dificultará o conhecimento dos verdadeiros montantes dos incentivos ou benefícios fiscais dos quais decorra renúncia de receita de ICMS.

Salienta-se que a desobediência desse critério não vicia, *a priori*, os benefícios e incentivos fiscais que decorram a renúncia de receita de ICMS, contudo, possibilita a manutenção de concessões que não apresentem mais custo-benefício favorável ou que já não preencham as condições para sua manutenção, logo, sua observância evitará ilegalidades supervenientes e renúncias em descompasso com o interesse público.

4.8 CONTROLE INTERNO (SETOR E PROCEDIMENTOS) PARA ACOMPANHAR OS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS

Compreende-se da leitura do art. 70 e 74 da Constituição Federal e com o art. 75 e 76 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que o controle interno realizará a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonialmente de sua entidade, órgãos ou Poder, devendo a renúncia de receitas ser objeto dessa atuação quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade.

Sobre esse controle, BOTELHO (2019, p. 409) posiciona-se:

o controle é um dos pilares para o exercício da boa governança no setor público, pois as práticas a ele relacionadas garantem decisões mais eficazes. A implementação e o pleno funcionamento dos controles internos, a *accountability* e a transparência são considerados itens indispensáveis para a prestação de contas dos órgãos públicos.

Nesse sentido, observa-se a importância da existência formal de procedimentos de controles suficientes e adequados relacionados aos processos e aos procedimentos de concessão e ampliação dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, pois estes mitigam vícios capazes de gerar prejuízos para a Administração Pública e para a sociedade.

Destaca-se que a inobservância das normas constitucionais, legais e regimentais sobre controle interno e a falta de definição e implementação de uma política de controle interno eficazes nos órgãos competentes são possíveis causas da violação a esse critério, o que permitirá concessão de benefícios em desconformidade com as normas vigentes, ausência de demonstração do bom e regular emprego do gasto tributário, falta de integridade e confiabilidade dos registros contábeis e deficiência ou ausência de relatórios gerenciais que proporcionem efetivo auxílio à gestão.

Assim como no critério anterior, a inobservância deste não gera ilegalidade da concessão das renúncias, mas é uma irregularidade existente na própria gestão, visto que a Constituição Federal prevê a necessidade da existência do controle interno, justamente para evitar, dentre outras coisas, a prática de atos em desacordo com o exigido na legislação vigente.

5 CONSIDERAÇÕES

Os tributos são a principal fonte de arrecadação de um Estado e, por isso, a maior fonte de recursos próprios capazes de possibilitar o financiamento de políticas públicas. E o ICMS, como demonstrado, por ser o imposto de maior impacto positivo na arrecadação de todos os Estados brasileiros, merece uma atenção especial,

principalmente quando for renunciado, motivo pelo qual originou a auditoria de conformidade com esse objeto pelo TCE/AP e, conseqüentemente, este trabalho.

Os critérios reportados neste artigo, juntamente às demais exigências constitucionais e legais, compuseram os papéis de trabalho da comissão do TCE/AP na auditoria de conformidade referente a esse objeto, possibilitando a realização da execução de maneira mais fluida. Espera-se que esse mapeamento auxilie os demais órgãos de controle na verificação da legalidade dos incentivos ou benefícios de ICMS dos quais decorrerá renúncia, bem como norteie as ações dos órgãos estaduais responsáveis pela gestão desses benefícios.

A renúncia de receita de ICMS, além de objetivar aumento na arrecadação do ente com a atração de mais investimentos para seu território, possui também função social e política por possibilitar a promoção do desenvolvimento local, por meio da criação de condicionantes aos beneficiários. Os que não estiverem respaldados nesses elementos e os que desobedecerem pelo menos um dos critérios apresentados, com exceção do referente ao monitoramento e controle interno, tornam-se, além de ilegais, imorais, pois estarão contrariando a legislação vigente e privilegiando alguns em detrimento e oneração da sociedade como um todo.

A ausência ou deficiência no monitoramento dos incentivos ou benefícios dos quais decorra renúncia de receita de ICMS e no controle interno, por si só, não é capaz de configurar como ilegais ou imorais determinadas renúncias, contudo, possibilitam a concessão e manutenção de benefícios e incentivos fiscais de ICMS que não atendam seu fim e, conseqüentemente, contrariem o interesse público. Estes critérios podem ser utilizados perfeitamente em auditorias operacionais por possibilitar adentrar na economicidade, eficiência e efetividade da gestão.

Deste modo, demonstra-se a relevância dos órgãos de controle, principalmente, o externo, de não se abster de desenvolver atividades de fiscalização nesse objeto.

Por fim, afirma-se que fiscalizações específicas nas renúncias de receitas de ICMS proporcionam o aprimoramento da gestão, em atenção ao princípio da legalidade e eficiência, por meio da concessão de benefícios e incentivos que atendam todas as exigências normativas e proporcionem um real impacto social e financeiro positivo, por meio de aumento na arrecadação do referido imposto, do desenvolvimento e das melhorias sentidas diretamente pela sociedade.

REFERÊNCIAS

AMAPÁ [Estado]. Tribunal de Contas do Estado do Amapá. **Instrução Normativa n. 001/2014-TCE/AP**. Estabelece critérios de classificação das irregularidades para apreciação e julgamento das contas anuais de governo e de gestão no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Disponível em: <http://www.tce.ap.gov.br/consulta-legislacao>. Acesso em: 28 abr. 2021.

ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução n. 06/2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016: relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%Bancia-de-receita.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BEVILACQUA, Lucas. Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de Controle. **Revista de Direito**, v. 25, 2010, p. 197-224. Disponível em: <https://www.procuradoria.go.gov.br/component/content/article/18-centro-de-estudos/2217-revista-de-direito-da-pge-go.html?highlight=WyJyZXZpc3RhI0=&Itemid=101>. Acesso em: 3 jul. 2021

BOTELHO, Terezinha de Jesus Brito [*et al.*]. Controle externo da receita: a experiência do TCE/AP com o levantamento de governança e gestão fiscal. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (Coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 399-423. (Coleção Fórum IRB, v. 3. ISBN 978-85-450-0713-5).

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2900, 10 jun. 2011. *Jornal de Políticas Educacionais*, v. 5, n. 9, 2011, p. 51-60.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2000.

BRASIL. **Lei Complementar n. 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 [...]; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília: Diário Oficial da União, 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 24**, de 24 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1975.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília: Diário Oficial da União, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.929. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 14 de fevereiro de 2020. **Diário Justiça Eletrônico**, 14 fev. 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 630.705 AgR/MT. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 11 de dezembro de 2012. **Diário Justiça Eletrônico**, 13 fev. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3396806>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TCU** alerta sobre falta de transparência na concessão de benefícios fiscais. Brasília, 22 jul. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-alerta-sobre-falta-de-transparencia-na-concessao-de-beneficios-fiscais.htm>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, v. 4, n. 18, 2007, p. 51-88. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/viewFile/617/53>. Acesso em: 28 abr. 2021.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 2. ed., São Paulo. 2009.

GOBATTI, Sérgio Wulff [et al]. **Benefícios Fiscais no Rio Grande do Sul: uma análise econômica dos incentivos – ICMS**. Junho/2020. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1599826862_ESTUDO_Beneficios_Fiscais_RS_08_setembro_2020.pdf. Acesso em: 28 abr. 2021.

JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012, 1004 p.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. CONFAZ. **Convênio ICMS 133/97**. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 28 abr. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Brasília, 28 abr. 2021. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMCOOMTc2LWWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTUyYmYxOC04YWM5LVVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 28 abr. 2021.

SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS e Benefícios Fiscais: efeitos do controle de constitucionalidade em matéria de guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2018, 155 p.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. **Doações de direito público e direito financeiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TAKEDA, T. DE O. Renúncia de receita: repercussão da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 7, n. 1, 30 jun. 2009, p. 125-146. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/282>. Acesso em: 28 abr. 2021.