

A Nova Contabilidade Pública e a Mensuração das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial: Perspectivas para a Atuação dos Tribunais de Contas no Controle da Renúncia Fiscal¹

The New Public Accounting and Measurement of Tax Revenues under the Asset Approach: Perspectives for the Actuation of the Courts of Auditors in the Control of Tax Waiver.

João Paulo Vasconcelos Rocha²
Vitor Gonçalves Pinho³

Resumo

As novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público foram concebidas para resgatar a função precípua de controle do patrimônio governamental. Este trabalho analisa a repercussão da nova metodologia de mensuração contábil das receitas públicas no mister fiscalizatório exercido constitucionalmente pelos Tribunais de Contas. A abordagem recai sobre o controle das Cortes de Contas sobre as renúncias fiscais concedidas pelo Poder Executivo. Isso porque tais benesses fiscais podem impactar, em desfavor do erário, o equilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos vigentes, pactuados anteriormente à desoneração tributária concedida aos contratados. A proposta é a de fomentar o debate acerca do papel assumido pelos Tribunais de Contas no resguardo do erário, atuação essa consubstanciada na possibilidade determinação do reequilíbrio da equação econômico-financeira contratual, ocasionando, destarte, economia de recursos para os cofres públicos.

Palavras-chave: Controle; Receitas Públicas; Tribunais de Contas; Renúncias Fiscais; Equilíbrio Econômico-Financeiro; Economia de Recursos.

1 Artigo adaptado em trabalho premiado no III Concurso Nacional de Monografias do TCE/CE.

2 Bacharel em Ciências Contábeis Pós-graduado em Contabilidade Pública Mestre em Economia Contador da Universidade Federal do Ceará

3 Bacharel em Ciências Contábeis Pós-graduado em Administração Pública e Auditoria Governamental Auditor Federal de Controle Externo do TCU

Abstract:

The new accounting standards applied to the public sector were designed to rescue the primary function of control of the government patrimony. This paper analyzes the impact of new accounting measurement methodology of public revenues in the fiscalization, constitutionally exercised by the Courts of Auditors. The approach rests on the control of the Courts of Auditors on tax waivers granted by the Executive. This is because such fiscal largesse can impact, to the detriment of the exchequer, the economic and financial balance of existing administrative contracts previously agreed to the tax exemption granted to contractors. The proposal is to stimulate debate about the role played by the Courts of Accounts in the protection of the treasury, operations such determination embodied in the possibility of restoring the contractual economic-financial equation, leading, Thus, resource savings for the public purse.

Keywords: Control; Revenue; Courts of Auditors; Tax waivers; Economic and Financial Balance; Resource Economics.

Introdução

De forma a integrar a Administração Pública no processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao regramento internacional, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184/2008, inaugurando assim uma nova maneira de pensar a Contabilidade Pública no Brasil.

A referida Portaria determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a realização de estudos e debates, conjuntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que resgatassem para o ramo da Contabilidade Pública nacional função primordial da Ciência Contábil, qual seja, a de controle quantitativo e qualitativo do patrimônio público.

Dos debates e discussões realizados advieram (a priori) dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), todas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Diante dessa ampla base normativa, a Secretaria do Tesouro Nacional passou a publicar quase que anualmente manuais de procedimentos contábeis, dentre os quais se destaca, dado o escopo deste trabalho, a Portaria STN nº 664/2010, aplicável ao exercício financeiro de 2011, a qual preconiza uma nova metodologia para a mensuração e o registro contábil das receitas públicas tributárias, que, a

partir de então, devem ser evidenciadas também sob o enfoque patrimonial, ou seja, já no momento do lançamento do tributo, e não apenas quando da arrecadação do gravame (enfoque orçamentário).

É nesse contexto que se insere este trabalho, em cujo transcorrer se procurará responder ao seguinte problema de pesquisa: a nova metodologia de evidenciação contábil das receitas tributárias – a serem registradas sob o enfoque patrimonial, já no momento do lançamento fiscal – repercute em que medida nas atividades fiscalizatórias exercidas constitucionalmente pelos Tribunais de Contas brasileiros?

O objetivo principal do estudo será o de demonstrar que o registro de receitas tributárias, já no estágio do lançamento, reconhecendo-se assim o direito do Ente Federativo a receber determinado numerário do contribuinte, apresenta-se como nicho de fiscalização valioso para as Cortes de Contas, no tocante ao controle monetário das renúncias fiscais concedidas pelo respectivo Poder Executivo, cotejando-se a isso eventuais desequilíbrios, em desfavor do erário, na equação econômico-financeira de contratos administrativos anteriormente avençados com os beneficiados por concessão fiscal.

Ressalve-se que, dado o escopo deste trabalho, bem como a situação posta no estudo de caso, considerar-se-á que o ente tributante concesso de desonerações de impostos é o mesmo contratante dos serviços prestados pelas empresas beneficiadas, as quais, face às benesses recebidas, tiveram seus custos operacionais reduzidos, sendo válido frisar que tais custos estão inseridos a maior (sem a dedução relativa ao benefício tributário) na composição dos preços preteritamente contratados.

Em outras palavras, a hipótese aqui levantada é a de que a desoneração tributária concedida a determinado grupo de contribuintes (v.g., empresas construtoras), mediante extinção de crédito fiscal já lançado contabilmente como receita pública, ocasiona, para os beneficiados, diminuição de seus custos operacionais (insumos), mitigação essa que deve ser obrigatoriamente refletida no preço de eventuais serviços contratados – anteriormente à desoneração fiscal concedida – pelo ente estatal.

Trata-se, portanto, de restabelecer o equilíbrio econômico e financeiro entre contratado (empresa beneficiada pela renúncia fiscal) e contratante (ente tributante), em razão da diminuição dos custos dos insumos utilizados pelo primeiro na prestação de serviços ao segundo face à desoneração tributária, tudo em consonância à cláusula rebus sic stantibus, que garante a

possibilidade de alteração das cláusulas financeiras contratuais sempre que as condições iniciais forem modificadas.

Nesse ponto justifica-se a relevância do tema, já que o controle quantitativo das renúncias de receitas – que agora devem ser registradas sob o enfoque patrimonial – é campo fértil e promissor para a atuação dos Tribunais de Contas, no que tange particularmente à promoção da economia de recursos públicos devidos em face de contratos administrativos (vigentes) mantidos com contratados atingidos favoravelmente pelas benesses fiscais.

Ao final, será apresentado breve estudo de caso referente à edição de lei ordinária nº 15.066, promulgada em 2011 pelo Estado do Ceará, na qual se concederam isenção e remissão de imposto estadual (IPVA) sobre veículos pesados utilizados por empresas do ramo da construção civil, naturais contratadas do Poder Público local. O fito é o de descrever, pragmaticamente, como se materializa o instituto da renúncia fiscal no orbe estadual, discorrendo-se no ensejo sobre possível atuação do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

1 Registro Contábil das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial

Por muitos anos preponderou a tese de que a receita governamental deveria ser contabilizada apenas quando do ingresso de valores nos cofres públicos, ou seja, somente quando arrecadada. O raciocínio utilizado por nossos contabilistas se arrimava no fato de o art. 35, I, da Lei 4.320/64, preconizar que pertenceriam ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas.

Com isso, passou-se a conferir à Contabilidade Pública um viés estritamente orçamentário, voltado para o controle exclusivo do orçamento e de sua execução durante o exercício financeiro, postura essa que relegava a segundo plano a função primeira da Ciência Contábil (da qual a Contabilidade Pública é ramo), a saber, a de controle do patrimônio, in casu, do patrimônio público.

Muitos são os dispositivos normativos que contraditam a exegese outrora encampada pelas setoriais públicas de contabilidade. A título de exemplo, o art. 85, da própria Lei nº 4.320/64, aponta para a função de controle do patrimônio pela Contabilidade Pública, in verbis:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Portanto, observa-se que a Contabilidade Pública deve não apenas se ater ao orçamento governamental e a suas alterações financeiras, mas também registrar e evidenciar fatos ocorridos no interior da Administração Pública que transmutem de algum modo a composição patrimonial da res pública, tais como aqueles que representam receitas públicas.

Nesse ponto, salienta-se que a execução da receita pública compreende três estágios, quais sejam, lançamento, arrecadação e recolhimento, cada um evidenciando o comportamento da receita de forma a facilitar o conhecimento e a gestão do ingresso final dos recursos (PALUDO, 2011).

Na dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento fiscal é entendido como o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito”. Ao seu turno, preceitua o art. 52 da Lei 4.320/64 que “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”.

Do exposto, pode-se concluir que a receita tributária deve ser registrada contabilmente já no momento do correspondente lançamento fiscal, vale dizer, antes do efetivo pagamento pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao Fisco. Trata-se, assim, de evidenciar na Contabilidade o direito governamental de receber determinado tributo, já devidamente quantificado e identificado com o respectivo devedor.

Logo, não é o ingresso do recurso nos cofres públicos que determinará o momento do registro contábil da receita (enfoque orçamentário), mas a ocorrência do respectivo fato gerador (enfoque patrimonial), o que, aplicado à realidade das rendas tributárias, indica ser a etapa do lançamento fiscal como a adequada para tal evidenciação. Nesse sentido, são as palavras da Secretaria do Tesouro Nacional, consoante Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), anexo II:

Assim, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade. (2010, p. 12).

Ainda de acordo com o MCASP – a ser observado por todos os entes federativos no tocante à realização de procedimentos contábeis – a variação patrimonial aumentativa (receita pública, grosso modo) deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento (2010, p. 23).

Não se trata de mera formalidade a ser cumprida; a inobservância de tal regra de reconhecimento da receita governamental conduz, nos termos insculpidos pela STN no referido Manual de Contabilidade, a efeitos demasiadamente nocivos para a escoreita evidenciação das finanças do órgão ou entidade, *in litteris*:

A falta de registro de direitos e obrigações oriundas de variações patrimoniais quantitativas e qualitativas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente. (MCASP – ANEXO II, 2010, p. 27)

Segundo o Tesouro Nacional, ainda no bojo do referenciado manual de procedimentos, há três momentos em que determinada variação patrimonial aumentativa (receita) pode ser reconhecida contabilmente: antes, depois ou no momento da arrecadação do respectivo numerário. Dado o escopo deste trabalho, transcreve-se o caso específico em que o reconhecimento contábil da receita governamental se dá antes da correspondente arrecadação.

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Nesse caso, registra-se a débito o reconhecimento do direito e a crédito uma variação patrimonial aumentativa no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que acontecerá futuramente. Assim, quando ocorrer a arrecadação [...] o que acontece patrimonialmente é a troca de um direito por caixa, constituindo uma variação patrimonial qualitativa. (MCASP – Anexo II, 2010, p. 28)

Assim como o tributo ilustrado pela STN, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a ser abordado neste trabalho quando do estudo de caso, possui fato gerador certo, conhecido e anual, o que lhe permite ser lançado de ofício, ou seja, realizado “por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo” (MACHADO, 2007, p. 203).

Vale dizer, é dever inescusável do agente administrativo responsável, à luz dos ditames normativos até aqui analisados, fazer providenciar anualmente o lançamento fiscal e, por conseguinte, o devido registro contábil afeto ao direito de o Fisco estadual receber os valores dos sujeitos passivos (plenamente identificados) detentores da propriedade de veículos automotores. A esse respeito se veja o que dispõe o MCASP, anexo II:

A entidade deve analisar a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador (ou evento tributário) para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo em leis ou regulamentos, o evento tributável é:

[...]

(f) Para os tributos sobre propriedades, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se o tributo é lançado periodicamente. (MCASP – Anexo II, 2010, p. 49-50)

Somente assim, a partir de registros contábeis que espelhem fidedigamente o montante de recursos recebíveis a título de determinado imposto pelo ente federativo, é que se poderá controlar o índice de efetiva arrecada-

ção de determinada exação em cotejo aos respectivos lançamentos fiscais, bem como possíveis desonerações tributárias concedidas pelo Poder Executivo, muitas vezes materializadas à revelia da necessária transparência.

Tal raciocínio é perfilhado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme decisão plenária emanada nos autos do Acórdão nº 158/2012, cujo voto condutor asseverou pelo seguinte:

Atualmente, o registro do crédito a receber somente é feito depois de inscrito em dívida ativa. Mas é somente neste momento que o setor público deve evidenciar os valores a receber? Como se pode saber quanto dos créditos cobrados/lançados foram arrecadados antes de se inscrever em dívida ativa? Esta informação não tem transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas e realizadas pela STN visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa.

[...]

A ausência de controle e evidenciação contábil dos créditos a receber favorece a ocorrência de fraudes nos diversos sistemas da administração pública federal que controlam os valores a receber das autarquias, agências reguladoras, Receita Federal, Procuradorias e demais órgãos e entidades que arrecadem receitas públicas. Não são raros os casos veiculados na imprensa de baixas indevidas em sistemas de multas dos Detran, por exemplo, ou de débitos de IPTU, IPVA e outros créditos da fazenda pública. O controle contábil desses créditos por meio dos balanços e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, esta informação importante para uma fiscalização eficiente por parte dos órgãos de controle interno e do Tribunal de Contas da União.

[...]

Ante o exposto, considero inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e transparência dos créditos tributários a partir da fase do lançamento e dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador, e que os procedimentos adotados pela STN não vão de encontro à legislação aplicável à matéria. (grifos nossos)

Logo, pode-se inferir que, se há o controle do quantum de imposto a receber na contabilidade do órgão, para determinado(s) exercício(s) financei-

ro(s), eventuais renúncias de receitas incorridas por esse mesmo ente serão também refletidas contabilmente, mediante redução da cifra antes registrada, o que não poderia ser tão facilmente observado no caso de a respectiva receita pública ser evidenciada somente quando de sua arrecadação, pois, por óbvio, não se poderia efetuar a baixa de valores remidos que sequer houvessem sido contabilizados, tendo em vista o enfoque orçamentário se restringir ao momento da entrada de numerário nos cofres públicos e não ao ateste da ocorrência do fato gerador da receita governamental (lançamento fiscal).

2 Reequilíbrio Econômico-financeiro dos Contratos Administrativos Face à Concessão de Benesses Fiscais

De início, convém conceituar equilíbrio econômico-financeiro contratual como sendo a proporção fixada entre os encargos do contratado e a remuneração que em virtude do cumprimento de tais encargos ele faz jus, devendo tal cláusula ser obrigatoriamente preservada pela Administração durante todo o período de execução do ajuste (BARCHET, 2011).

Joel de Menezes Niebuhr (2012) sustenta inclusive que o direito ao equilíbrio econômico-financeiro encontra guarida constitucional, dado que versado pelo inciso XXI do art. 37, da Constituição Federal.

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. (grifos nossos)

Imperioso realçar que a suscitada equação financeira não é imutável durante o decorrer do contrato administrativo, haja vista a possibilidade de ocorrência de eventos imprevistos após a contratação. Trata-se de aplicação da teoria da imprevisão, que se refere a situações imprevisíveis, inevitáveis e supervenientes à assinatura do contrato, estranhas à vontade das partes, delas desconhecidas, de natureza extraordinária e extracontratual, “provocando forte e insuportável desequilíbrio na equação econômico-financeira” (FARIA

JÚNIOR e BERNARDES, 2010, p. 296).

A referida teoria, de origem doutrinária e jurisprudencial, consubstanciada na cláusula *rebus sic stantibus*, relativiza o princípio *pacta sunt servanda* (os pactos devem ser cumpridos). Isto é, “o vínculo obrigatório gerado pelo contrato somente subsiste enquanto inalterado o estado de fato vigente à época da estipulação” (PAULO e ALEXANDRINO *apud* BARCHET, 2011, p. 518).

Encampando a teoria da imprevisão, a Lei nº 8.666/93, art. 65, II, d, preceitua que os contratos administrativos poderão sempre ser alterados, com as devidas justificativas, e por comum acordo entre as partes, quando:

para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

Com relação às hipóteses em que se aplica a teoria da imprevisão administrativa, vazadas no art. 65, II, d, da Lei nº 8.666/93, volta-se a atenção para aquela afeta ao fato do príncipe, tendo em vista os objetivos deste trabalho.

Em linhas gerais, o fato do príncipe decorre de ato geral (normativo – lei, regulamento, entre outros) do Poder Público, não como parte contratual (Estado-administrador), mas como Estado-império (uso de supremacia), sendo definido como “toda determinação estatal, geral, imprevista e imprevisível, positiva ou negativa, que onera substancialmente a execução do contrato administrativo” (MEIRELLES, 2007, p. 254).

De se ressaltar que o direito ao restabelecimento do equilíbrio contratual face à ocorrência do fato do príncipe é extensível a todas as partes contratantes (contratado e Administração), não obstante sejam os particulares os que mais invocam a manutenção da equação econômico-financeira inicial no orbe dos contratos administrativos.

Assim, a Administração Pública, na qualidade de contratante, pode perfeitamente figurar como reclamante do direito ao restabelecimento do

equilíbrio econômico-financeiro da avença, face à minoração dos custos do contratado beneficiado por desoneração fiscal concedida pela própria Administração, no uso de seu poder de império.

Nessa linha, pode-se concluir que a renúncia de receitas tributárias por determinado ente estatal deve, necessariamente, ser cotejada a contratos que o referido órgão tenha com entidades diretamente beneficiadas pela desoneração fiscal. Caso contrário, a Administração poderá incorrer em ato antieconômico às suas próprias finanças, posto que irá remunerar empresa por serviços então prestados a custos menores, comparativamente àqueles constantes inicialmente na avença em execução. Trata-se, portanto, de poder-dever administrativo.

Todavia, ocorre também, muito embora seja mais raro, que os insumos e os custos do contratado sejam minorados. Nesses casos, é a Administração quem faz jus ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato, a fim de reduzir a contraprestação a si devida ao contratado.

Aliás, é dever dos agentes administrativos acompanhar a cotação dos custos do contrato no mercado, com o propósito de identificar variações de preços, para o efeito de instaurar, se for o caso, procedimento para a manutenção da equação econômico-financeira inicial, formada a época da licitação. Se os custos do contrato são minorados e a Administração permanece arcando com os mesmos valores, ela proporciona ganho excessivo ao contratado. Nesses casos, o agente administrativo responsável pelo contrato deve ser, inclusive, penalizado. (NIEBUHR, 2012, p. 883)

Tanto é assim que a possibilidade de revisão dos valores contratados pela Administração, em face da extinção de tributos (renúncia de receita), consta taxativamente na Lei nº 8.666/93, art. 65, §5º, segundo o qual quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

Ademais, aponta nesse sentido a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), a teor do Acórdão 3.269/2011 – Plenário, ao verificar as obras de reforma do estádio do Maracanã:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator em:

[...]

9.1.2. no caso de a obra de reforma do Estádio do Maracanã ser beneficiada pela isenção fiscal prevista na Lei nº 12.350/2010, o repasse de recursos está condicionado à promoção do reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato 101/2010;

[...]

9.2. determinar à Segecex que, por meio da unidade que entender competente, verifique, em autos específicos, se os contratos para construção, reforma e ampliação dos estádios para a Copa de 2014 financiados pelo BNDES estão ou podem estar se beneficiando da isenção fiscal prevista na Lei 12.350/2010, bem como se os ajustes foram precedidos de termo aditivo para reequilíbrio econômico financeiro das avenças, em proporção aos benefícios fiscais eventualmente concedidos;

Do exposto, resta reforçada a importância do controle das renúncias fiscais pelos Tribunais de Contas, no exercício de controle externo, para que as insígnies Cortes possam mensurar o impacto das aludidas desonerações fiscais nos contratos mantidos pelo Poder Público, visando ao restabelecimento da equação econômico-financeira em favor do erário, mediante determinação às autoridades responsáveis para que revisem, para menor, os preços pactuados.

3 Estudo de Caso

A presente análise recai sobre o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11⁴, que, entre outras matérias de cunho tributário, acrescentou mais uma hipótese de isenção fiscal (inciso X) ao art. 4º da Lei 12.023/92, que dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O dispositivo acrescentado pela Lei estadual nº 15.066/11 isenta do pagamento de IPVA “máquina de terraplenagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas”.

4 Publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 27.12.2011. Disponível em <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>> Acesso em 23.05.13

Observa-se, de pronto, tratar-se de renúncia de receita de imposto de competência estadual (IPVA), concedida em caráter não geral, porquanto dirigida a veículos utilizados no ramo da construção civil, portanto, em benefício de determinado grupo de contribuintes.

Foi mais além o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11, acrescentando o §4º ao art. 4º da Lei 12.023/92. Pecando pela falta de rigor formal, instituiu-se ali que a “isenção” prevista no inciso X do *caput* deste artigo aplicava-se a créditos constituídos desde 1º de janeiro de 2008, sem autorização para compensação ou restituição de importâncias já pagas.

Ou seja, versou o novel dispositivo sobre hipótese de extinção do crédito tributário já constituído (alcançando fatos lançados desde 2008), vale dizer, sobre remissão, e não sobre isenção fiscal, como se fez constar erroneamente no texto legal.

Portanto, o art. 1º da Lei estadual nº 15.066/11 instituiu hipóteses de isenção e remissão fiscais, sendo a primeira destinada a excluir (*ex nunc*) o crédito tributário e a segunda, a extinguir-lo (*ex tunc*).

Forçoso realçar, enquanto a hipótese de isenção sequer permite o lançamento fiscal (visto que não há obrigação tributária), a remissão, que é o foco do presente estudo de caso, extingue (perdoa) créditos de IPVA constituídos – portanto, devidos ao Fisco estadual – a partir de 1º de janeiro de 2008, data-base para o lançamento do citado imposto veicular.

É dizer, como a remissão se aplica a débitos pretéritos de IPVA (pós 2008) para com a Fazenda estadual, tais valores, já lançados, se ainda não arrecadados até a data de publicação da lei mencionada, deveriam estar registrados na contabilidade do órgão fazendário como imposto a receber, tendo em vista a exigência contida no art. 52 da Lei nº 4.320/64.

Nesse passo, considera-se que a referida renúncia tributária (remissão), ocorrida no final de 2011, possa ser objeto de verificação e mensuração por parte do Tribunal de Contas competente, que, arrimado na baixa contábil da cifra após a publicação da Lei estadual nº 15.066/11, face ao enfoque patrimonial de evidenciação das receitas governamentais, poderá delimitar a quantia remida e, mais importante, aferir quais contribuintes contemplados pela desoneração mantêm vínculos contratuais com o Estado do Ceará.

A importância de se buscar o nexo acima retratado se explica no fato de que, possivelmente, poderá haver casos em que empresas da construção civil – bastante demandadas nos últimos sete anos pelo Estado para a conse-

cução de suas obras –, beneficiadas pela desoneração de IPVA de suas máquinas automotoras, poderão estar atualmente recebendo por serviços nos quais se embutiu o valor do gravame ora remido, onerando sobremaneira o Estado do Ceará, na qualidade de contratante das obras.

Em outras palavras, o custo com o IPVA anual dessas máquinas pode estar sendo arcado pelo Estado indevidamente, já que os particulares foram desonerados pela Lei estadual nº 15.066/11, o que desequilibrou (em desfavor do contratante) a equação econômico-financeira inicialmente pactuada. Assim, cabe às autoridades responsáveis por eventuais contratos enquadrados nessa condição tomarem providências no afã de restabelecerem a proporção entre o preço do serviço contratado e o custo (então minorado) do particular atingido pela remissão fiscal.

É nesse contexto que se insere o mister fiscalizatório e corretivo das Cortes de Contas, em específico do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), o qual, após a realização dos pertinentes procedimentos de verificação, com fulcro na movimentação contábil afeta à inscrição e baixa de créditos tributários relacionados ao IPVA, poderá contribuir ativamente para a economia de recursos públicos estaduais, mediante expedição de determinação aos jurisdicionados para que promovam a revisão (para menos) dos respectivos contratos administrativos.

4 Conclusão

Este trabalho visou demonstrar que o advento das novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sobretudo da regra que estabelece a evidenciação das receitas públicas sob o enfoque patrimonial (contabilização na fase do lançamento fiscal), contribui de forma decisiva para a atuação fiscalizatória dos Tribunais de Contas, na medida em que lhes permite mensurar o *quantum* tributário objeto da renúncia de receita, aqui ilustrada pela hipótese de extinção do crédito fiscal denominada remissão.

Da mesma forma, comprovou-se que o controle contábil sobre valores afetos a impostos objetos de renúncias fiscais podem auxiliar as Cortes de Contas no cumprimento de função estritamente corretiva, calcada na possibilidade de expedição de determinações a jurisdicionados no sentido de que promovam revisão das cláusulas econômico-financeiras de contratos administrativos mantidos com contratados que tiveram seus custos operacionais

de alguma maneira desonerados pela benesse tributária concedida, fazendo assim com que os Tribunais contribuam ativamente para a economia dos recursos públicos.

Da realização do estudo de caso apresentado, pôde-se extrair a informação de como ocorrem, de fato, as desonerações tributárias no âmbito do estado do Ceará, momento em que se sobressaiu, mais uma vez, a importante função assumida pela Contabilidade Pública no controle patrimonial das renúncias fiscais, já que, como visto no decorrer da análise, há concreta possibilidade de a Lei estadual nº 15.066/11 ter causado desequilíbrios na equação econômico-financeira afeta aos inúmeros contratos mantidos pelo Estado do Ceará (contratante) junto a empresas do ramo da construção civil, as quais foram contempladas com a remissão de créditos (IPVA) constituídos desde o ano de 2008.

Portanto, a análise do caso concreto ratificou o que já se havia delineado nas seções anteriores, ou seja, vislumbrou-se pragmaticamente que o advento da nova regra de controle patrimonial das receitas tributárias – e de suas respectivas renúncias – se constitui em ferramenta imprescindível ao trabalho fiscalizatório e corretivo exercido constitucionalmente pelos valorosos Tribunais de Contas, representados, no caso estudado (remissão de créditos do IPVA), pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

Logo, restou respondido o problema de pesquisa inicialmente proposto: as novas regras contábeis de controle patrimonial de fatos administrativos potencializam de forma nevrálgica as atividades fiscalizatórias exercidas pelas Cortes de Contas.

No tocante às limitações encontradas na feitura deste trabalho, cita-se a escassez de bibliografia nacional especializada na temática renúncia de receitas tributárias, bem como a inexistência de filtros de pesquisa avançada no sítio eletrônico da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, tais como busca de atos normativos por palavras-chave.

Quanto à aplicação prática do presente estudo, propõe-se que o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) promova auditoria específica dos créditos fiscais afetos ao IPVA remido pela Lei estadual nº 15.066/11, para em seguida localizar possíveis casos de desequilíbrios na equação econômico-financeira das avenças contratadas pelo Estado junto aos particulares então beneficiados, no intuito de assim determinar a revisão dos valores em favor do erário, a bem da economia de recursos públicos.

Por derradeiro, sugere-se, para fins de subsídio a futuras pesquisas na área, estudar forma de controlar renúncias fiscais concedidas mediante isenções (caráter não geral), já que nesse caso não há lançamento fiscal, ou seja, sequer o valor renunciado é evidenciado na contabilidade fazendária.

Faz-se também a recomendação de que seja estudada a possibilidade de elaboração de procedimentos-padrão pelo Estado do Ceará para que os responsáveis por contratos administrativos verifiquem, durante toda a execução da avença, eventuais alterações nos custos (para menos) tributários dos particulares contratados, em resguardo ao erário.

5 Referências Bibliográficas

BARCHET, Gustavo. **Direito Administrativo: Teoria e Questões com Gabarito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, em 05 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000. **Brasília**, em 04 de maio de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

_____. Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964. **Brasília**, em 17 de março de 1964; 143º da Independência e 76º da República.

_____. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Brasília**, em 25 de outubro de 1966; 145º da Independência e 78º da República.

_____. Lei nº. 8.666 de 21 de junho de 1993. **Brasília**, em 21 de junho de 1993; 172º da Independência e 105º da República.

_____. Lei nº. 15.066 de 20 de dezembro de 2011. **Ceará**, em 20 de dezembro de 2011.

FARIA JÚNIOR, Cyonil; BERNARDES, Sandro Henrique. **Licitações e Contratos: Teoria, Jurisprudência e mais de 440 questões fundamentadas**.

Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Licitação e Contrato Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação Pública e Contrato Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.