



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL**

INSTRUÇÕES DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

**IPC 16 – BENEFÍCIOS FISCAIS – CONFORME § 6º DO ART. 165
DA CF/88 E ART. 14 LRF**

**Novembro
2020**

MINISTRO DE ESTADO DA ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes

SECRETÁRIO-EXECUTIVO DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Marcelo Pacheco dos Guarany

SECRETÁRIO ESPECIAL DA FAZENDA

Waldery Rodrigues Júnior

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL

Bruno Funchal

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Renato Perez Pucci

COORDENADORA DE SUPORTE ÀS NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO

Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS FISCAIS

Ana Karolina Almeida Dias

EQUIPE TÉCNICA

Bruno Orsi Teixeira

Daniele Muniz de Oliveira Matos

Jeanne Vidal de Araujo

Maria José Pereira Yamamoto

Melissa Aracema Justus

COLABORAÇÃO TÉCNICA

Alberto Gergull

Dreone Mendes

Flávio George Rocha

Ricardo Rocha de Azevedo

Thiago de Castro Sousa

Endereço Eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Correio Eletrônico: conf@tesouro.gov.br

Sumário

PREFÁCIO.....	4
OBJETIVO	5
ALCANCE.....	5
ASPECTOS CONCEITUAIS	6
Benefícios	6
Renúncia de receitas	7
Benefícios Fiscais	8
Benefícios Tributários	8
Tipos de Benefícios Tributários.....	10
Renúncia de receitas não tributárias	12
Benefícios Financeiros	12
Benefícios Creditícios.....	14
Outros benefícios fiscais	15
Demais considerações iniciais.....	15
ASPECTOS GERAIS DA RENÚNCIA DE RECEITA.....	17
DISPOSITIVOS LEGAIS: ART. 165 DA CF/88, LC nº 101/2000 E NBC TSP 01 E 02.....	19
ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO	21
Estrutura de Contas	22
Regras gerais de contabilização	24
Roteiros Contábeis.....	25
Exemplos	25
Mensuração.....	38
MODELO DE DEMONSTRATIVO	42
Tabela de Referência Legislativa	47

PREFÁCIO

1. A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da federação sob a mesma base conceitual, a qual busca assegurar o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação de todos os elementos que integram o patrimônio público, publica regularmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade.
2. A Portaria MF nº 184/2008 determinou à STN o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público publicadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para se atingir esse novo padrão. Dentre essas ações, o inciso II do artigo 1º destaca:

*II - editar normativos, manuais, **instruções de procedimentos contábeis** e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (grifo nosso)*
3. O § 2º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabeleceu que as Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC serão emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.
4. As Instruções de Procedimentos Contábeis são publicações que buscam auxiliar os estados e os municípios na implantação dos novos procedimentos contábeis, contribuindo para a geração de informações úteis e fidedignas para os gestores públicos e para a toda a sociedade brasileira.

OBJETIVO

5. Esta Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis aplicáveis aos casos de concessão de benefícios fiscais, os quais serão exemplificados ao longo desta IPC, em atendimento ao disposto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Não se encontram no escopo desta IPC quaisquer aspectos específicos quanto à mensuração dos valores de benefícios fiscais. A mensuração deve ser feita pelos órgãos competentes para tal, como as áreas responsáveis pela administração tributária para os casos de renúncias de receita decorrentes de gastos tributários, cabendo à área contábil registrar essas transações em lançamentos contábeis. A presente IPC também não tem como objetivo propor formas de avaliação das políticas públicas desenvolvidas por meio dos benefícios fiscais.
6. Para atendimento do referido comando constitucional, a União publica, como Anexos que acompanham a Lei Orçamentária Anual – LOA, o Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, elaborado pela Receita Federal do Brasil – RFB, e o Demonstrativo dos Benefícios Financeiros e Creditícios – DBFC, elaborado pela Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria – SEFEL.
7. Os registros contábeis apresentados nesta IPC foram feitos com base no modelo de PCASP Estendido, constante no anexo III da IPC 00.

ALCANCE

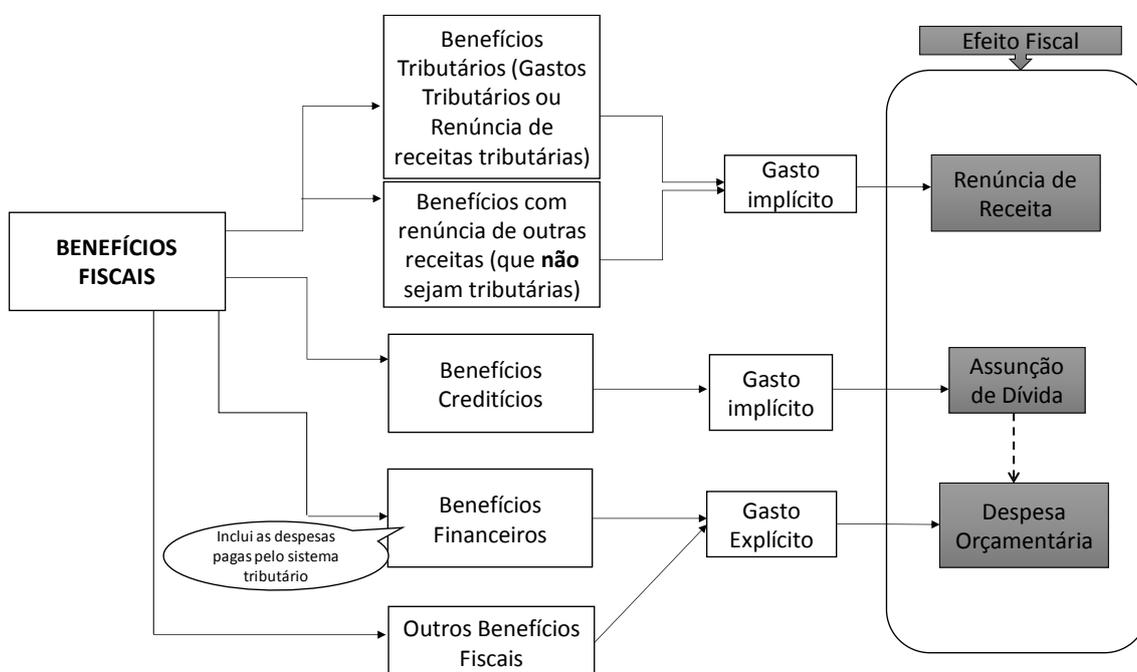
8. As definições contidas na NBC TSP Estrutura Conceitual devem ser observadas por todas as entidades do setor público, conforme o item 1.8A daquela norma, transcrito a seguir:

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).
9. Assim, estão compreendidas no alcance e, portanto, obrigadas a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não só os Poderes e órgãos da Administração Direta, mas também parte das entidades da administração indireta.

10. No que se refere ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o §1º do art. 3º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, estabelece que, sem prejuízo da legislação vigente, a contabilidade no âmbito dos estados, do Distrito Federal e dos municípios observará as orientações contidas no referido documento.
11. Portanto, as orientações contidas nesta IPC objetivam parametrizar as ações de todos os que observam as regras vigentes sobre contabilidade aplicada ao setor público.

ASPECTOS CONCEITUAIS

12. A Figura abaixo pretende expor, de forma esquemática, a associação existente entre os diversos conceitos relativos ao tema, com o objetivo de facilitar o entendimento sobre os termos que serão aqui descritos:



13. Elenca-se a seguir o conjunto de definições utilizadas, dada a necessidade de padronização de conceitos para a operacionalização dos roteiros contábeis:

Benefícios

14. O conceito mais amplo a ser considerado é o de **Benefícios**. A CF/88 é a norma suprema que dá base para esse termo, sendo que, no §6º de seu art. 165, cita 3 (três) espécies de benefícios: benefícios de natureza **financeira**, **tributária** e **creditícia**. No contexto desse dispositivo, segue a definição do referido termo a ser adotada no escopo dessa IPC:
15. **Benefícios** – são disposições preferenciais da legislação, que concedem benesses a certos agentes econômicos que não estão disponíveis aos demais. Os

benefícios geram efeitos monetariamente quantificáveis, tanto para o ente que os concede, quanto para os agentes econômicos beneficiários. Supondo tudo o mais constante em relação às condições de outras variáveis econômicas que possam afetar a situação dos entes ou beneficiários, os efeitos dos benefícios são os seguintes:

1. Para o agente beneficiário: melhora da situação econômica na forma de:
 - i) acréscimo de receita (recebem do governo uma quantia em dinheiro);
 - ii) extinção de obrigação de pagamento de receita ao ente concedente;
 - iii) diminuição de despesa (desconto no montante que pagaria em obrigações junto ao governo);
 2. Para o ente concedente: piora da situação econômica na forma de:
 - a) acréscimo de despesa ou assunção de dívidas (paga ao beneficiário uma quantia em dinheiro ou assume obrigação de pagamento); ou
 - b) diminuição de receita (desconto no montante que receberia dos beneficiários).
16. Os efeitos para o ente concedente e para os beneficiários são correspondentes entre si: acréscimo de receita do beneficiário (i) em contrapartida ao acréscimo de despesa/aumento de passivo do ente concedente (a); e eliminação ou diminuição de despesa do beneficiário (ii e iii) em contrapartida à diminuição de receita do ente concedente (b).
17. Ressalta-se que a concessão de benefícios implica logicamente **tratamento diferenciado**, correspondendo a uma excepcionalidade, visto que, se fossem concedidos a todos de forma geral e indistinta, não seria mais um benefício, mas sim mera situação de normalidade. Essa característica deve ser respeitada na elaboração e implementação dessa forma de política pública. No entanto, se forem concedidos “benefícios de caráter geral” como uma escolha de política tributária do ente, então esses valores também devem ser reportados, ainda que não se caracterizem propriamente como benefícios na essência do conceito, o qual implica promover o objetivo de incentivar/influenciar o comportamento dos agentes econômicos/atores sociais.
18. Os benefícios podem atuar sobre a receita (isenções, remissões, anistias, etc.) ou sobre despesa ou dívida (subsídio financeiro ou crédito, por exemplo) do ente concedente.

Renúncia de receitas

19. **Renúncia de receitas**: Constitui-se no efeito concreto, monetariamente quantificável e negativo para o ente, decorrente de alguns tipos de benefícios por ele concedidos (disposições preferenciais da legislação) a um agente econômico ou ator social. Refere-se ao efeito financeiro decorrente da concessão de benefícios tributários ou de benefícios relativos a outra natureza de receita, que impliquem em diminuição no montante originalmente previsto

das receitas públicas relacionadas aos respectivos benefícios concedidos. As renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBC TSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação. A renúncia de receita ocorre como expressão da vontade do ente público e pressupõe a presença de todos os requisitos à materialização da receita passível de renúncia. Em outras palavras, a transação “renúncia de receitas” somente se configura para receitas que preencham plenas condições de seu reconhecimento na ausência da renúncia.

Benefícios Fiscais

20. A partir do conceito amplo de benefício acima exposto, segue outra definição abrangente referente ao tema, que é o conceito de Benefícios Fiscais, aqui tratados como gênero de benefícios que abriga as três espécies de benefícios citadas pela CF/88 (tributários, financeiros e creditícios).
21. **Benefícios fiscais** - Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum **critério específico estabelecido**, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais.
22. Tendo em vista os dois conceitos acima, pode-se definir **renúncia fiscal** (CF/88, art. 153, § 4º, III) como a renúncia de receitas decorrente da concessão de quaisquer tipos de benefícios fiscais que causem este tipo de impacto – diminuição na arrecadação potencial ou concreta das receitas públicas originalmente previstas – nos resultados fiscais do ente.

Benefícios Tributários

23. Cabe destacar que o art. 14 da LRF preocupou-se exclusivamente com as renúncias de receitas originárias de benefícios de natureza tributária. Com relação aos benefícios de natureza tributária, destacamos a seguinte definição, que é embasada na NBCTSP 01.
24. **Benefícios tributários** – são disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que **não estão disponíveis a outros**. Assim, o benefício está disponível somente aos contribuintes que possam se beneficiar com a **redução da sua base de contribuição**. São as desonerações de imposto, taxa ou contribuição, autorizada por dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região. Assim, insere-se no conceito de benefício tributário a desoneração de operação normalmente sujeita à incidência de tributo ou contribuição social e que resulte em decréscimo, mesmo que potencial, de arrecadação tributária.

Podem assumir a forma de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, ou quaisquer outras espécies de benefícios que correspondam a tratamento tributário diferenciado.

25. Os denominados **Gastos Tributários** correspondem, de fato, aos benefícios tributários acima descritos, que causam **potencial ou efetiva redução da arrecadação de receita tributária** como consequência da concessão de benefícios tributários, implicando tratamento diferenciado a determinados contribuintes. Os gastos tributários **não** são despesas executadas por meio do orçamento público (gastos diretos), porém possuem objetivos econômicos e sociais similares aos destas, ou seja, possuem uma lógica orçamentária associada e são passíveis de serem substituídos por gastos diretos. São, portanto, considerados **gastos indiretos**, pois, na verdade, teriam efeito semelhante a uma despesa, embora se trate de uma diminuição potencial ou concreta da receita.
26. Alerta-se para o fato de que a renúncia pode não provocar decréscimo na arrecadação total no momento da sua constituição, mas pode “onerar” potencialmente os montantes futuros das receitas do ente público.
27. Assim, os gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma **exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial** e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (DGT, RFB, 2019).
28. Apresentam-se como sendo um desvio da “**estrutura normal da tributação**”. São sempre de **caráter não geral**. Esses gastos indiretos não são realizados regularmente por dentro do orçamento, através de execução orçamentária (empenhos), mas sim por meio do sistema tributário. A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários. (DGT, RFB, 2019)
29. As expressões “**caráter não geral**”, “**redução discriminada**” e “**tratamento diferenciado**” referem-se a dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região e devem ser **interpretadas restritivamente** nos casos de concessão de isenção, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo e outros benefícios que acarretam renúncia de receita.

30. Ressalte-se que tanto a diminuição da receita pela via do gasto tributário como o aumento da despesa orçamentária decorrem de políticas públicas do governo (escolha pública), que almejam atingir um fim específico e determinado, tendo efeitos equivalentes sobre o patrimônio e o resultado fiscal do ente. Na maioria das jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros.

Tipos de Benefícios Tributários

31. As movimentações dos diversos tipos de benefícios tributários podem ser realizadas de diferentes formas. Com base no §1º do art. 14 da LRF, os principais tipos são:

- a) **Anistia** - perdão das infrações cometidas pelo sujeito passivo anteriormente à vigência da lei que a concedeu (CTN, Arts. 180 a 182). É o benefício que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido.
- b) **Remissão** - perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. (CTN, Art. 172). Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte. Contudo, não se considera benefício tributário o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.
- c) **Subsídio** – espécie de concessão econômica a Pessoa Física – PF ou Pessoa Jurídica – PJ, sem necessidade de reembolso. Ressalte-se que um subsídio pode ser um benefício tributário, creditício ou financeiro. Verifica-se que, na LRF, a preocupação foi com os benefícios de natureza tributária que geram renúncia de receita. Porém, a CF/88 exige a evidenciação de todos os tipos de subsídios. Assim, por estarem associados diretamente a despesas incorridas pelos entes, os subsídios de natureza tributária serão tratados como benefícios financeiros, tendo em vista que seu efeito fiscal não é a renúncia de receita propriamente dita (gasto implícito) e sim a geração de despesa orçamentária (gasto explícito).
- d) **Crédito presumido** - representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria (MCASP, 8ª Edição, p. 58).
Confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive

aquele cobrado na operação anterior, visando recuperar impostos não cumulativos. Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação.

É aquele que representa uma dedução do tributo devido, outorgado pelo ente tributante ao contribuinte visando a incentivá-lo, na forma de crédito do tributo, e que foge da estrutura normal (básica) do sistema não cumulativo. Decorre de um ato próprio, estabelecendo o direito a uma dedução do tributo devido além daquela relativa à estrutura normal. Não é considerado benefício tributário o crédito básico, atribuído ao contribuinte para efetivar o sistema não cumulativo de apuração do tributo, como os créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior.

- e) **Isenção** - benefício tributário que consiste numa vantagem concedida por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento. É a espécie mais usual de benefício tributário que gera renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. (CTN, Arts. 176 a 179).
- f) **Concessão de caráter não geral** – dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido. Implica em tratamento tributário diferenciado para determinado setor/segmento/contribuinte/programa.
- g) **Alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições** – mudança por lei nos elementos essenciais da base tributária. É o benefício fiscal através do qual a lei modifica para menos a base tributável do tributo ou contribuição por meio da exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução.
- h) **Outros benefícios tributários que correspondam a tratamento diferenciado** – benefícios tributários diferenciados não enquadrados nos itens anteriores. Também são exceções aos conceitos centrais das normas tributárias e concedem tratamentos diferenciados, seja para setor específico, beneficiário específico, ou mesmo, programa específico. Por exemplo, a suspensão e a restituição de tributos e quaisquer deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Além disso, a moratória e o parcelamento ocorrem quando a lei estabelece que a incidência do tributo depende da concretização de evento futuro e incerto; ou seja, ocorre a transferência da obrigação tributária para um momento posterior àquele em que a obrigação normalmente surgiria, sem alteração da sujeição passiva. Assim, por não estarem disponíveis, sujeitos a evento futuro e incerto, e serem passíveis de prorrogação, são considerados benefícios tributários que acarretam renúncia de receita.

32. Por outro lado, não se consideram benefícios tributários as desonerações tributárias estabelecidas pela Constituição ou pela própria legislação instituidora

de tributo ou contribuição social, da qual fazem parte as regras comumente aplicáveis aos seus fatos geradores, tais como, por exemplo, os créditos presumidos do ICMS previstos na legislação instituidora do tributo, bem como as deduções-padrão, as deduções necessárias para auferir renda, os limites de isenção e a estrutura de alíquotas. Também não se consideram benefícios tributários as desonerações tributárias cujo usuário final de bens ou serviços seja a União ou o conjunto dos Estados e Municípios (imunidades constitucionais), ou as que atendam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e outros países.

33. Sobre as imunidades tributárias, *“vale ressaltar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a imunidade tributária ocorre quando a Constituição Federal, ao realizar a repartição de competência, coloca fora do campo tributário certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Neste sentido, ainda que do ponto de vista econômico implique perda de receita, na ótica jurídica, o Estado teria seu poder de tributação restringido pela própria Constituição, de modo que não se caracterizaria a imunidade como renúncia de receita ou benefício tributário no âmbito do sistema vigente, dado que os imunes não são alcançados por este sistema.”* (Leister et. al, 2018, p. 23)
34. O escopo desta IPC, **por ser mais amplo que o estabelecido no art. 14 da LRF**, pretende englobar também os benefícios de natureza creditícia e financeira e quaisquer outras espécies de benefícios fiscais, tais como os patrimoniais, para atender ao disposto na CF/88.
35. Especificamente no caso da União, mesmo que as disposições da LRF não sejam aplicadas à alteração de alíquota do Imposto sobre Importação – II, do Imposto sobre Exportação – IE, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, caso sejam concedidas renúncias por meio desses impostos, tais valores devem ser demonstrados.

Renúncia de receitas não tributárias

36. Corresponde ao efeito decorrente da concessão de benefícios fiscais associados a receitas de natureza não tributária, o qual representa a incorrência em gastos indiretos do governo, ao reduzir a arrecadação potencial dessas receitas, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do beneficiário e causando impacto negativo nas contas públicas dos entes.

Benefícios Financeiros

37. **Benefícios financeiros:** são disposições preferenciais da legislação que concedem subsídios ou subvenções na forma de desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como da assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do ente da Federação, cujos valores constam do orçamento. Exemplo: Programa Garantia e Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários, amparado pela Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM), e a Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse Baixa Renda.

38. Os benefícios financeiros, também chamados subsídios explícitos, são aqueles que, em sua grande maioria, constam do Orçamento do ente, havendo um desembolso do governo por meio do pagamento de subvenção econômica na equalização de juros ou de preços. (DBFC, SEFEL, 2018)
39. Benefícios financeiros, em regra, **geram despesas para o ente concedente e não renúncia de receitas**. Assim, é possível registrar contabilmente os efeitos dos benefícios financeiros, de forma mais direta que em relação à renúncia, evidenciando-os nas demonstrações contábeis, visto que se constituem despesas orçamentárias efetivas. Por exemplo, no caso de reembolso de tributo, o contribuinte paga o valor do imposto devido que lhe será, posteriormente, restituído pela entidade tributante, o que implica supressão ou redução da exação. Nesse sentido, o reembolso de tributo é, a rigor, um benefício financeiro, que opera na despesa e sujeito à prévia inclusão no orçamento.
40. Para fins dessa IPC, serão consideradas como benefícios financeiros **as despesas pagas por meio do sistema tributário (subsídios tributários)**, definidas na NBCTSP 01, que são benefícios concedidos **independentemente da condição de contribuinte** e que **não reduzem a base de arrecadação**. Referem-se aos gastos em que o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como pagamento direto do valor do benefício ao beneficiário. São os montantes (valores) **disponíveis aos beneficiários, independente de pagarem ou não tributos**. A receita tributária deve ser reconhecida pelo seu montante bruto e não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário.
41. Considera-se que há uma distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário (aqui tratadas como benefício financeiro) e gastos tributários (tipo de benefício tributário), qual seja: para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos recebedores, **independentemente** do fato de eles pagarem tributos ou de se utilizarem de mecanismo particular para pagar seus tributos. Já os gastos tributários são as disposições preferenciais da legislação tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que **não** estão disponíveis a outros. A compensação entre a receita tributária e as despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida. (NBC TSP 01).
42. Ressalte-se que as despesas pagas por meio do sistema tributário, no caso em que são concedidas **sem implicar tratamento diferenciado aos beneficiários, não devem sequer ser consideradas espécies de benefícios, mas simplesmente despesas orçamentárias de caráter geral**. Isso porque, conforme consta da NBC TSP 01, são incentivos pagos **independentemente de o beneficiário ser contribuinte ou não**. Ou seja, o governo pode estar incentivando certo tipo de comportamento que pode: a) favorecer qualquer pessoa que queira se habilitar

para tal (então não seria tratamento diferenciado); ou b) favorecer um grupo específico de pessoas, que podem ou não ser contribuintes.

43. Nesse caso, orienta-se que as despesas pagas por meio do sistema tributário devem ser sempre contabilizadas e registradas pelos entes, visto que se trata de **efetiva despesa orçamentária**. Portanto, caso ocorram, **os entes devem informar as despesas pagas por meio do sistema tributário** no demonstrativo proposto pela presente IPC, tanto **nas situações em que elas impliquem em tratamento diferenciado** no caso concreto, quando realmente caracterizam-se como uma espécie de benefício, quanto nas situações em que se trata de “benefícios de caráter geral”, ainda que estes não guardem a característica essencial de benefício, qual seja, o tratamento diferenciado.

Benefícios Creditícios

44. **Benefícios creditícios:** disposições preferenciais da legislação que criam gastos (implícitos) decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas que emprestem recursos públicos a taxa de juros inferior ao custo de captação do respectivo ente da Federação, mensurados pela diferença entre o custo total dos encargos financeiros cobrados aos beneficiários e o custo total de captação por parte do ente dos recursos públicos correspondentes. Esses benefícios têm como efeito acarretar assunção ou aumento de obrigações (passivos) para o ente concedente, uma vez que este se compromete com financiamentos obtidos em condições financeiras mais onerosas que as condições ofertadas nos contratos destinados à operacionalização dos fundos ou programas beneficiados. Assim, o ente fica responsável por honrar o montante decorrente do diferencial entre a taxa de juros ofertada no mercado (custo de captação) e a taxa de juros contratada nos programas oficiais, o que causa impacto sobre o serviço da dívida pública do ente.
45. São considerados subsídios implícitos em função de **não estarem alocados no orçamento público**, não passando pela discussão anual do processo orçamentário pelo Poder Legislativo, que representa a sociedade (DBFC, SEFEL, 2018). Não estão no orçamento no momento do reconhecimento, mas irão gerar despesas posteriormente. Incluem-se nesse conceito a dispensa de taxas de serviços, comissões e de outros ônus normalmente cobrados em operações de empréstimo, financiamento e refinanciamento, inclusive prorrogações e reestruturações de dívidas, bem como a dispensa total ou parcial de taxa de juros incidentes sobre as referidas operações e assemelhadas, concedidos por órgãos do ente da Federação, inclusive seus fundos. Na concessão de crédito por ente da Federação à pessoa física ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação também são benefícios creditícios.
46. No caso do Governo Federal, estes benefícios se materializam por meio de recursos do Tesouro Nacional alocados a fundos ou programas,

operacionalizados sob condições financeiras diferenciadas, que pressupõem taxa de retorno inferior ao custo de captação do Governo. Os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNO, FNE, FCO), o Fundo da Marinha Mercante (FMM) e o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) são casos de fundos que recebem benefícios creditícios (gastos implícitos).

47. Dessa conceituação, depreende-se que os benefícios financeiros e creditícios são relacionados com a **ideia de despesa pública**, sejam eles explícitos no orçamento público ou não. Nesse sentido, tais benefícios se diferenciam daqueles de natureza tributária, haja vista que estes se relacionam diretamente à renúncia de receita. (DBFC, SEFEL, 2018)
48. Sejam financeiros ou creditícios, os subsídios ou subvenções devem: a) ser autorizados por lei específica; b) atender às condições estabelecidas na LDO; c) estar previstos no orçamento ou em seus créditos adicionais, por meio de consignação do subsídio, destacadamente do valor principal da operação em relação ao qual há expectativa de retorno.
49. Os valores dos subsídios explícitos podem ser acompanhados na execução orçamentária (critério acima da linha), enquanto os valores dos implícitos se refletem, ao longo do tempo, na variação da dívida pública (critério abaixo da linha). (DBFC, SEFEL, 2018)

Outros benefícios fiscais

50. **Outros benefícios fiscais:** Correspondem a outras formas de concessão de benefícios fiscais, que não estejam contempladas nas modalidades anteriores já descritas (de natureza tributária, financeira e creditícia) e que tenham impacto nas contas públicas dos entes, por meio de aumento de despesa ou assunção de passivos.

Demais considerações iniciais

51. Além dos conceitos expostos acima, há ainda outros conceitos e considerações relacionados ao assunto que merecem ser enunciadas:
 - **Evento tributável** - evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, está sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo) (NBCTSP 01).
 - **Transação com contraprestação** - é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte (NBCTSP 02).

- **Transação sem contraprestação** – é aquela não oriunda de troca. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe um valor de terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca (NBCTSP 02). A transação sem contraprestação é aquela em que a entidade recebe o recurso sem oferecer como contrapartida um valor equivalente, ou sem nada entregar, ou ainda entregando somente um valor irrisório. A maioria das receitas do setor público (governos e de outras entidades do setor público) é decorrente de transações sem contraprestação, como tributos e transferências (monetárias ou não monetárias).
 - **Valor justo** – é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso (NBCTSP 02).
52. O tema Renúncia de Receitas está mais diretamente relacionado com as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCTSP Estrutura Conceitual; NBCTSP 01 Receitas de Transação sem Contraprestação; e NBCTSP 02 Receitas de Transação com Contraprestação.
53. A NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL condiciona o reconhecimento contábil de uma transação à conformidade quanto à definição de elemento (ativo, passivo, receita e despesa) e aos requisitos de mensuração.
54. O reconhecimento da receita pressupõe a possibilidade de reconhecimento do ativo dela decorrente, como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de um evento passado, podendo ser compra, evento tributável ou transferência. A possibilidade de ocorrências no futuro, como por exemplo, a intenção de arrecadar a tributação não é evento passado que gere ativo, sob a forma de direito, sobre o contribuinte.
55. As renúncias mais comumente observadas ocorrem com os tributos e transferências abrangidas pela NBCTSP 01 – Receitas de Transação sem Contraprestação. A maioria das receitas do setor público (governos e de outras entidades do setor público) é decorrente de transações sem contraprestação, como tributos e transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações.
56. Os tributos geralmente correspondem à maior fonte de receitas do setor público. A tributação é arrecadada sobre indivíduos e outras entidades, por meio do poder soberano do Estado. As transferências não compulsórias não são tributos, embora possam ser resultantes de transações sem contraprestação.
57. Outras renúncias podem ocorrer dentre as receitas decorrentes da prestação de serviços, venda de bens e do uso de ativos da entidade por terceiros, gerando juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas, abrangidas pela NBCTSP 02 – Receitas de Transações com Contraprestação.

58. As demais renúncias de receitas são tratadas no âmbito da NBCTSP – 02 Receitas de Transação com Contraprestação. A norma elenca como receitas com contraprestação as seguintes transações:

- A) prestação de serviços;
- B) venda de bens;
- C) receitas derivadas do uso de outros ativos da entidade por terceiros:
 - juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
 - royalties – encargos pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e software; e dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

59. Ressalte-se que receita de transação com contraprestação deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

ASPECTOS GERAIS DA RENÚNCIA DE RECEITA

60. O tema renúncia de receita possui um arcabouço normativo bastante antigo. A CF/88 prevê que os entes da Federação devem enviar junto ao PLOA o demonstrativo do efeito regionalizado, sobre receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

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

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

63. Determinados benefícios concedidos pelos entes e seus efeitos fiscais sobre as contas públicas afetam de forma direta as necessidades de financiamento do setor público e, portanto, devem ser objeto de controle contábil. Ressalte-se que o impacto das renúncias de receitas sobre os resultados fiscais dos entes equivale ao do aumento de suas despesas. Portanto, cabe às normas contábeis

orientar sobre os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das renúncias de receitas, para fins de transparência, gestão e controle, da forma como já são demonstrados, via orçamento público, os efeitos das despesas no resultado orçamentário dos entes.

64. A renúncia de receita relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo ou contribuição, ou mediante convênio. É vedado conceder quaisquer subsídios ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, redução de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição. O descumprimento dessa condição sujeita o ente da Federação à restrição institucional de suspensão de operações de crédito.
65. Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A esse respeito, a Constituição estabelece, no §6º do art. 150:

“Art. 150. (...)

(...)

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.**”*

66. A renúncia de receita constitui, assim, exceção à regra geral pela qual constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal “a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (LRF, art. 11). Cada ente deverá explorar adequadamente sua base tributária e, conseqüentemente, ter capacidade de estimar qual será a sua receita, o que auxiliará no cumprimento das metas fiscais e na alocação das receitas para as diferentes despesas de sua competência.
67. A LRF exige que haja transparência sobre a renúncia de receita tanto por meio da LDO e do PLOA, como por meio do ato de concessão de benefícios que implique renúncia de receita. Desse modo, está em desconformidade com o preceito quem não institui o tributo de sua competência; quem institui, mas não prevê a arrecadação; quem institui, prevê, mas deixa de proceder à efetiva arrecadação, seja pela renúncia de receita não adequadamente prevista, seja pela evasão e sonegação fiscal que tolera.

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

DISPOSITIVOS LEGAIS: ART. 165 DA CF/88, LC nº 101/2000 E NBC TSP 01 E 02

69. A seguir, são apresentadas as normas que regem o tema:

ENTE	BASE LEGAL	ALCANCE
Todos os entes da Federação – União, Estados, DF e Municípios	§6º do art. 165 da CF/88	Estabelece que, junto ao PLOA dos entes, deve ser enviado um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.
	Lei Complementar nº 101/2000	Art. 14 estabelece que as renúncias de receitas tributárias devem ser acompanhadas do impacto orçamentário-financeiro e medidas de compensação, de forma a não afetar o equilíbrio das contas públicas.
	NBC TSP 01	Transações sem contraprestação – tratamento contábil para registro de receitas por competência (ênfase patrimonial).
	NBC TSP 02	Transações com contraprestação – tratamento contábil para registro de receitas por competência (ênfase patrimonial).
	Lei nº 4.320/64	Direito Financeiro, Orçamento e Contabilidade, arts. 3º, 6º, 35, 57, 87 e 102.
União	Lei Federal nº 10.180/2001, art.15. VII	Evidenciação e controle da renúncia de receitas de todos os órgãos e entidades federais.
	Decreto Federal 6.976/2009, art. 3º, inc. VIII	

70. O §6º do art. 165 da Constituição Federal estabelece que:

*O projeto de lei orçamentária será acompanhado de **demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.***

71. A Lei Complementar nº 101/2000 dispõe sobre a renúncia de receita e estabelece o seguinte:

*Art. 1º, §1º. A **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita**, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.
(...)*

*Art. 11. Constituem **requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.**
(...)*

*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 afetarão as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: (...)

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

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

72. De acordo com o estabelecido na LRF, o cumprimento de condições no que tange à renúncia de receitas é um dos pressupostos da gestão fiscal responsável. Ademais, também é requisito essencial da gestão fiscal responsável a instituição e cobrança de todos os tributos da competência do ente da Federação. Por essa razão, a referida lei prevê que o ente deve evidenciar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita na estimativa do PLDO e apontar medidas de compensação que devem ser implementadas para compensar a queda de receita decorrente desta concessão, de forma a não afetar os resultados fiscais previstos e não comprometer o equilíbrio das contas públicas.
73. A LRF, em seu art. 14, § 1º, enumera as várias situações em que se verifica a “renúncia de receita”, quais sejam: 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, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Ressalte-se que a definição de renúncia de receita da LRF, que se atém exclusivamente às consequências de benefícios de natureza tributária, é um caso especial do conceito mais geral de renúncia de receita, não fazendo menção a renúncias de receitas não tributárias.
74. Cabe destacar que o inciso V, do § 2º, do art. 4º exige a publicação de um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, que deve constar do Anexo de Metas Fiscais da LDO. O conceito de Renúncia de Receita e as instruções de preenchimento desse demonstrativo constam na Seção 02.07.00 do MDF 10ª edição. Assim, além da exigência constitucional de publicação deste demonstrativo, existe também a exigência legal de demonstração dos valores de renúncia de receita na LDO dos entes da Federação.

ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO

75. Os roteiros de contabilização descritos nesta IPC estão focados no **registro por meio de contas de controle**. O controle dos efeitos dos benefícios fiscais deve ser feito em contas das classes 7 e 8 do PCASP, para registrar os efeitos previstos e os efetivamente mensurados das renúncias de receitas e dos demais benefícios fiscais.

76. No que se refere ao registro contábil da concessão de benefícios fiscais para fins de transparência, esta IPC aborda apenas os aspectos de controle, sem adentrar nos aspectos dos registros orçamentário e patrimonial. Ressalta-se que o Manual de Contabilidade Aplicado no Setor Público – MCASP, 8ª. Edição, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, item 3.6.1.3, trata do tema Renúncia de Receitas, mas não esgota os lançamentos, por isso deverá haver em breve uma revisão desse tópico nas próximas edições do MCASP.
77. No entanto, é possível que haja casos em que seja necessário o registro em contas de controle orçamentário, por exemplo, quando houver efetiva entrada de recursos e posterior devolução aos contribuintes – quando as receitas forem efetivamente arrecadadas e, portanto, transitarem pelo orçamento – ou a depender da regulação da matéria no ente, quando houver legislação local ou o entendimento dos tribunais de contas exigindo tal registro.

Estrutura de Contas

78. A seguir, sugere-se um rol de contas a ser incluído no PCASP e exemplos de roteiros de contabilização que utilizam tais contas como um mecanismo básico de controle contábil das renúncias de receitas e dos demais benefícios fiscais.
79. Segue o grupo de contas a serem utilizadas no modelo de contabilização das Renúncias de Receitas. Constará no PCASP, para o controle dos Benefícios Fiscais, contas contábeis de acordo com as seguintes disposições:

7.6.0.0.0.00.00	Controles fiscais
7.6.1.0.0.00.00	Benefícios fiscais
7.6.1.1.0.00.00	Benefícios tributários
7.6.1.2.0.00.00	Benefícios financeiros
7.6.1.3.0.00.00	Benefícios creditícios
7.6.1.9.0.00.00	Outros benefícios fiscais
8.6.0.0.0.00.00	Controles fiscais
8.6.1.0.0.00.00	Benefícios fiscais
8.6.1.1.0.00.00	Benefícios tributários
8.6.1.1.1.00.00	Benefícios tributários - a conceder
8.6.1.1.1.01.00	Anistia
8.6.1.1.1.02.00	Remissão
8.6.1.1.1.03.00	Crédito presumido
8.6.1.1.1.04.00	Isenção
8.6.1.1.1.05.00	Alteração de alíquota
8.6.1.1.1.06.00	Alteração de base de cálculo
8.6.1.1.1.99.00	Outros benefícios tributários
8.6.1.1.2.00.00	Benefícios tributários - concedidos
8.6.1.1.2.01.00	Anistia
8.6.1.1.2.02.00	Remissão

- 8.6.1.1.2.03.00 Crédito presumido
 - 8.6.1.1.2.04.00 Isenção
 - 8.6.1.1.2.05.00 Alteração de alíquota
 - 8.6.1.1.2.06.00 Alteração de base de cálculo
 - 8.6.1.1.2.99.00 Outros benefícios tributários

 - 8.6.1.2.0.00.00 Benefícios financeiros**
 - 8.6.1.2.1.00.00 Benefícios financeiros - a conceder
 - 8.6.1.2.1.01.00 Subsídios a conceder
 - 8.6.1.2.1.99.00 Outras despesas pagas pelo sistema tributário - a conceder
 - 8.6.1.2.2.00.00 Benefícios financeiros - concedidos
 - 8.6.1.2.2.01.00 Subsídios concedidos
 - 8.6.1.2.2.99.00 Outras despesas pagas pelo sistema tributário - concedidos

 - 8.6.1.3.0.00.00 Benefícios creditícios**
 - 8.6.1.3.1.00.00 Benefícios creditícios - a conceder
 - 8.6.1.3.1.01.00 Subsídios a conceder
 - 8.6.1.3.2.00.00 Benefícios creditícios - concedidos
 - 8.6.1.3.2.01.00 Subsídios concedidos

 - 8.6.1.9.0.00.00 Outros benefícios fiscais**
 - 8.6.1.9.1.00.00 Outros benefícios fiscais - a conceder
 - 8.6.1.9.1.01.00 Outros benefícios fiscais - a conceder - por renúncia de receita
 - 8.6.1.9.1.02.00 Outros benefícios fiscais - a conceder - por execução de despesa
 - 8.6.1.9.2.00.00 Outros benefícios fiscais - concedidos
 - 8.6.1.9.2.01.00 Outros benefícios fiscais - concedidos - por renúncia de receita
 - 8.6.1.9.2.02.00 Outros benefícios fiscais - concedidos - por execução de despesa
80. Tais contas serão incluídas no PCASP Federação e Estendido com vigência para o exercício de 2022, conforme nível de detalhamento exigido, facultada a inclusão antecipada no plano de contas do ente público.
81. As contas 8.6.1.X.1.XX.XX – benefícios a conceder poderão ter a natureza do saldo devedor ou credor.
82. O 7º nível das contas do PCASP poderá ser aberto no ente federativo a seu critério, de forma a identificar programas, leis, ações, ou segmentos beneficiados, não sendo este nível consolidado em nível de Federação. Tal mecanismo permitirá um melhor controle e evidenciação em nível local das informações.
83. Esclarece-se que a nomenclatura das contas 8.6.X.1.- BENEFÍCIOS FISCAIS **A CONCEDER** e 8.6.X.2. BENEFÍCIOS FISCAIS **CONCEDIDOS** não importam em uma obrigatoriedade de concessão em algumas situações ou ainda de ato discricionário na concessão, sendo estes termos utilizados de forma genérica no plano de contas.

Regras gerais de contabilização

84. A execução contábil entre a classe “7” e “8” (débito e crédito, respectivamente) se dá pela previsão de benefício fiscal, mesmo que de forma estimativa, ou ainda pela obrigatoriedade de concessão de benefícios.
85. Independente do registro da previsão inicial ou anterior de benefício fiscal, uma vez reconhecida a sua ocorrência, deve-se proceder ao registro contábil na classe “8”, podendo as contas 8.6.1.X.1.XX.XX – Benefícios a Conceder possuírem saldos devedores durante o exercício contábil.
86. Em conformidade com as normas, os registros contábeis deverão respeitar o princípio da competência.
87. Na classe "8", as contas terão a informação complementar ou conta corrente do tipo NATUREZA DA RECEITA ou FUNÇÃO. Tal mecanismo permitirá a geração automática dos demonstrativos.
 - i. As contas iniciadas em 8.6.1.1, 8.6.1.9.1.01. e 8.6.1.9.2.01. receberão lançamentos de débito e crédito informando o conta corrente do tipo natureza da receita;
 - ii. As contas iniciadas em 8.6.1.2, 8.6.1.3, 8.6.1.9.2.01, e 8.6.1.9.2.02. receberão lançamentos de débito e crédito informando o conta corrente função.
88. A informação de conta corrente poderá ser suprimida nos casos em que houver dificuldades operacionais para indicar a conta corrente adequada, como nos casos de assunção de passivos. Nessas situações, a geração automática do demonstrativo pelos sistemas ficará prejudicada, devendo-se corrigir tal dado no quadro, ou ainda por meio de notas explicativas.
89. Deve-se verificar se a classificação de função, utilizada na execução orçamentária da despesa, está adequada com área que está sendo beneficiada com política de incentivo fiscal, devendo ser adequada em caso de divergência. Cita-se como exemplo de divergência a possibilidade da execução de benefícios creditícios, reconhecidos no passivo em anos anteriores, estarem sendo executados na função 28 – encargos especiais.
90. Como regra de encerramento anual, as contas devem ser encerradas ao final de cada exercício. Para as renúncias que perdurarem por mais de um exercício, sugere-se que seja feito o acompanhamento por exercício e, pelo somatório dos valores anuais, será possível obter o histórico acumulado do resultado da concessão do benefício.
91. O encerramento de todas as contas ao final do exercício é uma medida necessária, pois a permanência destes valores em exercícios posteriores torna-se inviável por diversas razões:

- i. Impossibilidade de adoção de saldo inicial adequado, visto que alguns benefícios fiscais são anteriores inclusive à CF/88;
 - ii. A maioria das renúncias fiscais não possuem um limite de vigência, impondo que seus saldos sejam reproduzidos indefinidamente nos registros de controle;
 - iii. No caso de registros de valores com baixa confiabilidade em determinado exercício, estes seriam mantidos por diversos exercícios.
92. Sendo identificado no encerramento que há benefícios fiscais a conceder que obrigatoriamente serão concedidos no próximo exercício, os valores deverão ser novamente registrados por ocasião da abertura de exercício.

Roteiros Contábeis

93. Os roteiros são tratados por meio de exemplos, os quais permitem uma melhor contextualização, bem como a visualização da dinâmica das contas envolvidas.
94. Os lançamentos apresentados podem ser ampliados durante a execução no ente, a fim de abarcar aspectos não tratados nessa IPC, de forma que os exemplos sejam adaptados à situação concreta.
95. Reitera-se que o MCASP, na Parte I – Item 3.6.1.3, orienta que a evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, abordando aspectos orçamentários e extraorçamentários, mas não esgota os lançamentos.
96. Como exemplo clássico das diferentes formas de abordagem, cita-se os exemplos que 03, 04, 06, entre outros, que tratam da concessão de benefício fiscal sobre o valor de juros e multas. São situações em que ocorrem ingressos financeiros de recursos, os quais não são abordados nessa IPC com o devido tratamento orçamentário.
97. Portanto, caso haja determinações na legislação local ou do respectivo Tribunal de Contas, o ente poderá tratar os valores orçamentariamente sem prejuízo aos conceitos dessa IPC, desde que esses valores sejam registrados corretamente nas contas 7.6.1 e 8.6.1.
98. Os exemplos, quando tratarem de receitas de juros e multas do principal ou da dívida ativa, utilizarão os dígitos 2 e 4 no 8º nível da Natureza da Receita. No entanto, caso o ente utilize os dígitos 5, 6, 7 e 8 em oposição ao 2 e 4, deverá proceder à substituição.

Exemplos

Exemplo 01 – Anistia

Aprovação de anistia de juros e multas por pagamento em atraso ao ICMS durante o exercício, no valor estimado de R\$ 100.000,00, em caráter irrevogável, tendo o estado já registrado anteriormente o crédito a receber:

Pela renúncia de receita:

D	7.6.1.1.0.00.00	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 100.000,00
C	8.6.1.1.1.01.00	ANISTIA	R\$ 100.000,00

Conta corrente: NR 11180212

Pela baixa do ativo:

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 100.000,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100.000,00

Exemplo 02 – Isenção de juros e multas antes do início do orçamento

Aprovação de isenção de juros e multas por pagamento em atraso ao ICMS, para o próximo exercício, no valor estimado de R\$ 120.000,00.

Registro na abertura do exercício:

D	7.6.1.1.0.00.00	BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 120.000,00
C	8.6.1.1.1.04.00	ISENÇÃO	R\$ 120.000,00

Conta corrente: NR 11180212

Nesta situação hipotética, na abertura do exercício, por não existirem multas e juras a serem registradas em créditos a receber, não há movimentações no ativo.

Exemplo 03 – Isenção de juros e multas reconhecida na arrecadação do principal

Isenção de R\$ 200,00 de juros e multas por atraso no pagamento de ICMS (NR 11180212), reconhecidos pelo não pagamento desta parcela no momento do pagamento em atraso do principal do tributo de R\$ 10.000,00, não registrado anteriormente em créditos a receber.

Registro do tributo arrecadado:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 10.000,00
C	4.1.1.3.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 10.000,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 10.000,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 10.000,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 10.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 10.000,00

Registro da renúncia da multa e juros de ICMS:

D	8.6.1.1.1.04.00	ISENÇÃO	R\$ 200,00
C	8.6.1.1.2.04.00	ISENÇÃO	R\$ 200,00

Conta corrente: NR 11180212

Neste exemplo, como não há o ingresso financeiro dos R\$ 200,00 nos termos desta IPC, não há registros nos sistemas patrimonial e orçamentário.

Exemplo 04 – Anistia de juros e multas da dívida ativa - REFIS

Anistia de R\$ 700,00 de juros e multas da Dívida Ativa ICMS (NR 11180214), registrada como créditos a receber, quando do recebimento da dívida ativa de ICMS, no valor de R\$ 2.500,00 (NR 11180213).

Registro da arrecadação da dívida ativa:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 2.500,00
C	1.1.2.5.1.00.00	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 2.500,00

Baixa do valor inscrito em multas e juros da Dívida Ativa do ICMS:

D	3.6.5.1.1.01.00	DESINCORPORAÇÃO DE DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	R\$ 700,00
C	1.1.2.5.1.00.00	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 700,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 2.500,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 2.500,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 2.500,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 2.500,00

Baixa no grupo de controle da dívida ativa a receber:

D	8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER	R\$ 2.500,00
C	8.3.2.4.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA RECEBIDOS	R\$ 2.500,00

Conta corrente: NR 11180213

D	8.3.2.3.0.00.00	CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA A RECEBER	R\$ 700,00
C	7.3.2.1.1.00.00	INSCRIÇÃO DE CRÉDITOS EM DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	R\$ 700,00

Conta corrente: NR 11180214

Registro da renúncia da multa e juros da Dívida Ativa do ICMS

D	8.6.1.1.1.01.00	ANISTIA	R\$ 700,00
C	8.6.1.1.2.01.00	ANISTIA	R\$ 700,00

Conta corrente: NR 11180214

Neste exemplo, o valor renunciado R\$ 700,00 (NR 11180214) já estava registrado no ativo e não foi arrecadado. Nesta condição, este valor não transitou na conta caixa e equivalente de caixa e, conseqüentemente, não foi tratado como receita orçamentária, nos termos desta IPC.

Exemplo 05 – Restituição por renúncia implementada após a arrecadação

Devolução de R\$ 3.200,00 do principal do ICMS ao contribuinte, motivada pela renúncia de receita autorizada (não especificada para fins do exemplo), posteriormente a sua arrecadação:

Registro da devolução do valor financeiro:

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 3.200,00
C	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 3.200,00

Registro orçamentário:

D	6.2.1.3.2.00.00	(-) RENÚNCIA	R\$ 3.200,00
C	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 3.200,00

Registro da disponibilidade de recurso:

C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 3.200,00
D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 3.200,00

Registro da renúncia do principal do ICMS:

D	8.6.1.1.1.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 3.200,00
C	8.6.1.1.2.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 3.200,00

Conta corrente: NR 11180211

Exemplo 06 – Remissão de valores inscritos em dívida ativa

Determinado município, ao verificar o estoque de sua dívida ativa, observou que possuía diversos valores inscritos incobráveis e irrecuperáveis por diversas razões, tais como: valor diminuto da dívida (tornando o custo de cobrança maior que o do benefício); dados incompletos, impossibilitando a correta identificação e localização do devedor; alguns erros de processamento e inscrição; valores prescritos, entre outros.

Após efetuado o lançamento, verificou que as receitas totalizavam os seguintes montantes:

ISS – Dívida ativa - NR 1.1.1.8.02.3.3	R\$ 7.000,00
ISS – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.1.1.8.02.3.4	R\$ 4.000,00
IPTU – Dívida ativa - NR 1.1.1.8.01.1.3	R\$ 15.000,00
IPTU – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.1.1.8.01.1.4	R\$ 12.000,00
COSIP – Dívida ativa - NR 1.2.4.0.00.1.3	R\$ 800,00
COSIP – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.2.4.0.00.1.4	R\$ 50,00
Receita de serviços – Dívida ativa - NR 1.6.9.0.99.1.3	R\$ 3.000,00
Receita de serviços – Multas e juros da dívida ativa - NR 1.6.9.0.99.1.4	R\$ 4.000,00

Além dos lançamentos nas contas 1.1.2. DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA e 8.3.2.3., que devem seguir os ditames do MCASP, e, também expostos em outros exemplos desta IPC, faz-se necessário proceder aos lançamentos de benefícios fiscais, que serão os seguintes:

D	8.6.1.1.1.02.00	REMISSÃO	Valor conforme relação de conta correntes abaixo
C	8.6.1.1.2.02.00	REMISSÃO	

Conta corrente: NR 1.1.1.8.02.3.3	R\$ 7.000,00
Conta corrente: NR 1.1.1.8.02.3.4	R\$ 4.000,00
Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.3	R\$ 15.000,00
Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.4	R\$ 12.000,00
Conta corrente: NR 1.2.4.0.00.1.3	R\$ 800,00
Conta corrente: NR 1.2.4.0.00.1.4	R\$ 50,00

D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR RENÚNCIA DE RECEITA	Valor conforme relação de conta correntes abaixo
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS – CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	

Conta corrente: NR 1.6.9.0.99.1.3	R\$ 3.000,00
Conta corrente: NR 1.6.9.0.99.1.4	R\$ 4.000,00

Perceba que as remissões de receitas tributárias, por serem consideradas benefícios tributários, são lançadas em conta específica. Já as remissões de receitas não tributárias são registradas na conta de outros benefícios fiscais – por renúncia de receita.

Exemplo 07 – Alteração da base de cálculo

Visando desenvolver a economia de uma região subdesenvolvida, um determinado Estado estipula que, pelo prazo de 10 anos, a base de cálculo da contribuição do ICMS será reduzida em 60% para os itens produzidos naquela região.

Alíquota de ICMS: 17%

Valor arrecadado de ICMS no mês proveniente da região beneficiada: R\$ 50.000,00

Registro da arrecadação:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50.000,00
---	-----------------	--	---------------

C	4.1.1.3.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50.000,00
---	-----------------	---	---------------

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 50.000,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 50.000,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 50.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 50.000,00

Pelo valor arrecadado (R\$ 50.000,00) e considerando alíquota de 17%, chega-se que a base de cálculo do tributo pago foi de R\$ 294.117,62.

Considerando que essa base de cálculo do tributo pago é correspondente a 60%, logo a base de cálculo total seria de R\$ 490.196,03, ou seja R\$ 196.078,41 superior.

ICMS de 17% sobre a base de R\$ 196.078,41 = R\$ 33.333,33

Registro da renúncia do principal:

D	8.6.1.1.1.06.00	ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	R\$ 33.333,00
C	8.6.1.1.2.06.00	ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	R\$ 33.333,00

Conta corrente: NR 11180212

O presente exemplo, além de demonstrar o roteiro de contabilização, também visa demonstrar uma metodologia de apuração do valor da renúncia fiscal. Evidentemente que no caso concreto estarão presentes outros elementos, como ICMS a recuperar, que deverão ser ponderados.

Exemplo 08 – Alteração de alíquota

Determinado Município institui programa de benefício fiscal, visando fomentar o crescimento da cidade e reduzir o déficit habitacional. Este programa consiste em reduzir à metade a alíquota de ITBI para os imóveis que forem financiados pelo sistema habitacional.

Valor do imóvel beneficiado: R\$ 100.000,00

Alíquota do ITBI: 2% (R\$ 2.000,00)

Alíquota reduzida do ITBI: 1% (R\$ 1.000,00)

Registro do tributo arrecadado:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1.000,00
C	4.1.1.2.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1.000,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 1.000,00
---	-----------------	--------------------	--------------

C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 1.000,00
---	-----------------	-------------------	--------------

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 1.000,00

Registro da renúncia:

D	8.6.1.1.1.05.00	ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA	R\$ 1.000,00
C	8.6.1.1.2.05.00	ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA	R\$ 1.000,00

Conta corrente: NR 11180141

Exemplo 09 – Desconto pelo pagamento em quota única

Determinado Município institui a política de renunciar 10% do valor devido de IPTU, caso o contribuinte opte pelo pagamento em quota única. Tendo sido já registrado R\$ 500,00 em créditos tributários a receber.

Registro da arrecadação do crédito tributário a receber:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 450,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 450,00

Baixa do crédito a receber que não será arrecadado:

D	4.1.1.2.1.97.00	(-) DEDUÇÃO	R\$ 50,00
C	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 50,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 450,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 450,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 450,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 450,00

Registro da renúncia de parcela do IPTU:

D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 50,00
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 50,00

Conta corrente: NR 1.1.1.8.01.1.1

Esclarece-se que a rigor o desconto pelo pagamento em quota única, por ser um benefício acessível a todos, não é tratada como um benefício tributário, já que este

importa em um tratamento diferenciado. Dessa forma, ele deve ser evidenciado na conta de OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS.

Exemplo 10 – Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM)

Determinado Estado institui a Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM) do produto agrícola milho, assegurando a compra da saca do grão, pelo valor mínimo de R\$ 35,00, podendo o agricultor vender a produção diretamente ao mercado em valores superiores.

Assinatura do reconhecimento do contrato

D	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	R\$ 35,00
C	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00

Previsão de valor a conceder

D	7.6.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS FINANCEIROS	R\$ 35,00
C	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

Na hipótese da compra do milho pelo Estado

Lançamento em contratos:

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00
C	8.1.2.3.0.00.02	CONTRATOS EXECUTADOS	R\$ 35,00

Pelo reconhecimento da concessão do benefício

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00
C	8.6.1.2.1.02.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

Pelo reconhecimento da obrigação financeira:

D	3.9.5.1.1.99.00	OUTRAS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS	R\$ 35,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE	R\$ 35,00

Pela liquidação:

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 35,00
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	R\$ 35,00
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 35,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 35,00

Caso não ocorra a compra do produto pelo Estado:

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR	R\$ 35,00
C	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS	R\$ 35,00

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 35,00
C	7.6.1.2.0.00.00	BENEFÍCIOS FINANCEIROS	R\$ 35,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos, nem tampouco pretende ser um balizador do preço de referência.

Também não aborda os aspectos do gerenciamento do risco, constituição de provisão ou ainda passivos contingentes, que devem ser observados à luz das normas próprias.

Exemplo 11 – Concessão de benefícios financeiros a consumidores de baixa renda

Em uma situação hipotética, determinado ente estabelece o pagamento de benefícios financeiros, por meio de quitação total ou parcial do consumo de energia elétrica e/ou água, a consumidores de baixa renda que atenderem aos requisitos da concessão.

Lançamentos no momento da liquidação da despesa:

D	8.6.1.2.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
C	8.6.1.2.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS

Conta corrente: Função

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

Também não aborda os aspectos do gerenciamento do risco, constituição de provisão ou ainda passivos contingentes, que devem ser observados à luz das normas próprias.

Exemplo 12 – Isenção de cobrança de serviços

Em situação hipotética, determinado Município previu que todos os munícipes terão isenção da cobrança da receita de serviços até limite de 10 horas, realizados diretamente pelo Município, com cobrança após a 10ª hora.

Valor da hora máquina R\$ 70,00

Horas utilizadas pelo contribuinte: 5

D	8.6.1.9.1.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 350,00
C	8.6.1.9.2.01.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDOS - POR RENÚNCIA DE RECEITA	R\$ 350,00

NR 1.6.1.0.01.1.1

Exemplo 13 – Incentivos para emissão de notas fiscais por percentual fixo da arrecadação

Determinado ente institui programa que visa a incentivar que os consumidores exijam a emissão da nota fiscal pelo pagamento de créditos, bônus, prêmios, ou ainda reembolso, posteriormente à emissão de notas fiscais.

Caso o ente opte por conceder um percentual fixo da arrecadação hipoteticamente, de forma que um Município direcione o valor de 1% do valor do ISS devido ao programa. Para fins do exemplo, suponha que foi emitido uma nota cuja o valor devido de ISS seja de R\$ 100,00.

Registro do crédito tributário a receber, pela emissão da nota fiscal (quando da transmissão desse fato ao Setor de Tributação)

D	1.1.2.1.1.00.00	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100,00
C	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 100,00

Reconhecimento da provisão referente aos valores que deverão ser distribuídos

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1,00
C	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 1,00

Reconhecimento do benefício fiscal a conceder

D	7.6.1.4.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS	R\$ 1,00
C	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00

Conta corrente: Função

Liquidação da despesa orçamentária para pagamento do benefício fiscal

D	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 1,00
C	2.1.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 1,00

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 1,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 1,00

D	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00
C	8.6.1.9.2.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDO - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 1,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

Exemplo 14 – Incentivos para emissão de notas fiscais por valor fixo na despesa

Diferentemente do exemplo anterior, na hipótese de o ente optar por conceder um valor fixo de R\$ 30.000,00 durante o exercício, para incentivar a prática da emissão da nota fiscal, os lançamentos seriam abordados da seguinte forma:

Pela abertura do exercício

D	7.6.1.4.0.00.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS	R\$ 30.000,00
C	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00

Conta corrente: Função

Liquidação da despesa orçamentária para pagamento do benefício fiscal

D	3.9.4.9.1.00.00	OUTROS INCENTIVOS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 30.000,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 30.000,00

D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 30.000,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 30.000,00

D	8.6.1.9.1.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - A CONCEDER - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00
C	8.6.1.9.2.02.00	OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - CONCEDIDO - POR EXECUÇÃO DE DESPESA	R\$ 30.000,00

Conta corrente: Função

O exemplo não trata dos lançamentos pertinentes ao empenho e ao pagamento da despesa orçamentária, que deverão seguir o disposto em outros instrumentos.

Exemplo 15 – Subvenção econômica no financiamento, pelo pagamento de juros

Determinado ente cria a política de subvenção econômica no pagamento de juros, em instituições de créditos para concessão de micro empréstimos a empresas MEI, ME e EPP, sendo que, se o contribuinte amortizar o principal, o ente paga os juros da operação.

Assinatura do reconhecimento do contrato com a instituição financeira

D	7.1.2.3.0.00.00	OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS
C	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR

Previsão de valor a conceder

D	7.6.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS CREDITÍCIOS
---	-----------------	------------------------

C	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
---	-----------------	----------------------

Conta corrente: Função

Liquidação da parcela a ser paga à instituição financeira, após a verificação de atendimento dos requisitos previstos em contrato

D	8.1.2.3.0.00.01	CONTRATOS A EXECUTAR
C	8.1.2.3.0.00.02	CONTRATOS EXECUTADOS

D	3.9.5.1.1.99.00	OUTRAS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO

Pelo reconhecimento da concessão do benefício:

D	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER
C	8.6.1.3.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS

Conta corrente: Função

Exemplo 16 – Subvenção econômica no financiamento, pela equalização de juros no mercado

Fornecimento de crédito rural, no valor de R\$ 100.000,00, com juros reduzidos, ao produtor de insumos agropecuários (PRONAF e similares), sendo o valor do juro subsidiado pago pelo produtor, e a diferença entre o valor de mercado paga pelo ente.

Valor mensal juros subsidiados – R\$ 100,00

Valor mensal juros no mercado – R\$ 250,00

Prazo 10 meses

Provisionamento mensal do valor a ser pago a instituição financeira

D	3.9.5.1.1.02.00	DIFERENCIAL DE JUROS	R\$ 150,00
C	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 150,00

Reconhecimento do valor a conceder

D	7.6.1.3.0.00.00	BENEFÍCIOS CREDITÍCIOS	R\$ 150,00
C	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 150,00

Conta corrente: Função

Liquidação da parcela a ser paga à instituição financeira, após a verificação de atendimento dos requisitos previstos em contrato (para fins do exemplo, o pagamento é realizado uma única vez ao fim do contrato).

D	2.1.7.7.1.00.00	PROVISÃO PARA OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA ATUAÇÃO GOVERNAMENTAL A CURTO PRAZO – CONSOLIDAÇÃO (P)	R\$ 1.500,00
C	2.1.X.X.X.XX.XX	PASSIVO CIRCULANTE (F)	R\$ 1.500,00

D	6.2.2.1.3.01.00	CRÉDITO EMPENHADO A LIQUIDAR	R\$ 1.500,00
C	6.2.2.1.3.03.00	CRÉDITO EMPENHADO LIQUIDADO A PAGAR	R\$ 1.500,00
D	8.2.1.1.2.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	R\$ 1.500,00
C	8.2.1.1.3.01.00	COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO	R\$ 1.500,00

Pelo reconhecimento da concessão do benefício:

D	8.6.1.3.1.01.00	SUBSÍDIOS A CONCEDER	R\$ 1.500,00
C	8.6.1.3.2.01.00	SUBSÍDIOS CONCEDIDOS	R\$ 1.500,00

Conta corrente: Função

Exemplo 17 – Direcionamento do valor do tributo pago

As legislações também podem permitir uma redução do tributo a ser pago mediante o pagamento de igual valor de outra receita, sendo que, nesse caso, não há redução do montante a ser pago pelo contribuinte, mas sim um direcionamento de uma fração a ser pago para implementação de determinada política pública.

É o caso, por exemplo, de doações aos fundos de crianças e adolescentes, aos fundos do idoso, entre outros, onde o valor pago de imposto de renda é reduzido até determinado limite, desde que haja uma doação de valor igual ou superior do imposto reduzido.

Situação hipotética: ao efetuar sua declaração de imposto de renda à União, o contribuinte verificou que teria que pagar R\$ 200,00 de IR, no entanto, ele poderia realizar a doação de 3% desse valor para o FIA, optando por essa faculdade.

Registro da arrecadação:

D	1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL – CONSOLIDAÇÃO	R\$ 200,00
C	4.1.1.2.1.00.00	IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO E A RENDA - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 194,00
C	4.5.8.1.1.00.00	TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS - CONSOLIDAÇÃO	R\$ 6,00

Registro da arrecadação orçamentária:

D	6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	R\$ 200,00
C	6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	R\$ 200,00

Registro da disponibilidade financeira:

D	7.2.1.1.0.00.00	CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	R\$ 200,00
C	8.2.1.1.1.01.00	DISP. POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	R\$ 200,00

Registro da renúncia:

D	8.6.1.1.1.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 6,00
C	8.6.1.1.2.99.00	OUTROS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	R\$ 6,00

Conta corrente: NR 11130111

Para fins do exemplo, não são distinguidos os aspectos de diferenciação de NR e fontes de recursos na arrecadação, os efeitos no rateio de constitucional de tributos ou ainda a base de cálculo de gastos mínimos em saúde e educação.

Exemplo 18 – Lançamento de estimativas e/ou limites de benefícios fiscais a conceder

Sempre que for possível estimar o valor do benefício fiscal a ser concedido, ou ainda existir um limite para sua concessão, deve-se registrar por meio de:

D	7.6.1.X.0.00.00	BENEFÍCIOS FISCAIS
C	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER

Conta corrente: NR ou Função

Regra de Encerramento

No encerramento do exercício serão encerrados todos os saldos existentes.

D	8.6.X. 2 .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS	Pelo saldo existente
C	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER	

D	8.6.X. <u>1</u> .X.XX.XX	BENEFÍCIOS FISCAIS A CONCEDER	Pelo saldo existente
C	7.6.1.X.0.00.00	BENEFÍCIOS FISCAIS	

Mensuração

99. A mensuração da renúncia de receita e demais efeitos decorrentes de benefícios tributários, financeiros ou creditícios é atribuição dos órgãos e entidades responsáveis por administrar o objeto do benefício concedido. As estimativas de renúncias de receita originadas da concessão de benefícios tributários, por exemplo, devem ser realizadas pela Receita Federal do Brasil, no caso da União, e pelos órgãos congêneres no âmbito estadual e municipal.

100. Não há uma resposta exata para a questão de como mensurar qual o efeito dos benefícios fiscais concedidos – como o montante da renúncia de receita – para fins de registro contábil. Destaca-se que é possível haver lançamentos apenas no grupo 8 sem haver lançamento inicial, isto é, sem reconhecer inicialmente o valor da renúncia.

101. No entanto, é importante dar transparência ao montante da renúncia de receitas concedida pelos entes, e não apenas à renúncia tributária, mas aos efeitos dos diversos benefícios como um todo, como benefícios creditícios e financeiros, que também têm impacto nos resultados fiscais dos entes.

102. É preciso deixar claro quais foram as premissas e metodologia adotadas para se chegar ao valor estimado da renúncia de receita (e dos demais gastos implícitos). Apesar de a questão da mensuração ser extremamente complexa, por envolver um cálculo econômico, é possível de ser feita, levando em consideração alguns parâmetros estabelecidos. A tarefa de desenvolver e aplicar as técnicas de estimativas deve ser desenvolvida precipuamente pelas áreas tributárias e econômicas dos entes.
103. Esta norma não pretende exigir uma metodologia específica, mas orienta no sentido de que o profissional indique a metodologia de estimação utilizada. Devem ser estabelecidos os critérios metodológicos para verificar o tratamento atualmente dado para os casos de renúncia de receita, e de que forma são obtidos os valores concedidos.
104. Para permitir a mensuração dos valores, os sistemas tributários dos entes devem trabalhar com as informações tributárias necessárias para o devido mapeamento dos gastos tributários, e é desejável que haja extratores de dados para acompanhar a execução das receitas tributárias. Esse procedimento é de suma importância para que o órgão público possa medir sua capacidade de arrecadação.
105. Podem ser necessárias adequações nos sistemas para capturar informações de gastos tributários que são específicas, como isenções, anistias, remissões e outros benefícios de natureza tributária, considerando que o fato gerador desses gastos ocorra no momento do reconhecimento do direito e tendo em vista que são exigidas comprovações do enquadramento do contribuinte à lei que lhe gerou o benefício.
106. No MDF 10ª edição, consta a seção 02.01.03.04 – MODELOS DE PROJEÇÃO DE RECEITAS, destinada a explicar alguns exemplos de metodologia de projeção de receitas que podem ser utilizados pelos entes da Federação para elaborar suas estimativas de receitas. Constam como exemplos de modelos de projeção de receitas as seguintes formas de cálculo: i) Modelo Sazonal $a(t-12)$; ii) Modelo Média $(t-1)$; iii) Modelo Média Ajustada; iv) Modelo Média Móvel; e v) Modelo Média Móvel Variável – MMV – Ajuste prévio de arrecadações negativas na base de cálculo. Porém, os entes podem desenvolver suas próprias metodologias de projeção.
107. As estimativas dos efeitos dos benefícios fiscais devem ser feitas pelo órgão responsável por administrar a operacionalização da política ou do próprio objeto do benefício. Assim, na União, o demonstrativo dos benefícios tributários e a metodologia utilizada para calcular seus efeitos previstos estão à cargo da RFB; para os benefícios financeiros e creditícios, a tarefa está a cargo da SEFEL. Por outro lado, para fins de registro contábil, cabe à Contabilidade entender as

metodologias e os números divulgados para assegurar os registros e as divulgações contábeis desses fatos de acordo com as normas contábeis em vigor.

108. Sobre isso, a título de exemplo, registra-se que, no caso da União, há uma publicação da RFB denominada: “**Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**”, abordando a questão da mensuração, fazendo as seguintes considerações:

*A apuração da renúncia dos chamados gastos tributários é **uma tarefa complexa que consiste na mensuração individualizada de cada item** que compõe os Demonstrativos de Gastos Tributários (DGT). Essa obrigação, decorrente do parágrafo 6º do artigo 165 da Constituição Federal, **depende de informações que permitam, por meio de emprego de determinadas premissas, estimar a quantidade de recursos que deixaram de ser arrecadados.***

*Nesse contexto, a grande quantidade de benefícios e a capilaridade do Sistema tributário Nacional são dois fatores que exigem da Receita Federal uma **busca ampla por informações de natureza econômico-financeira que permitam estimar a renúncia.** Essas fontes podem ser internas, provenientes de dados de declarações, escriturações, processos, cadastros e documentos de arrecadação; ou externas, oriundas de relatórios estatísticos e de troca de informações com outras entidades.*

*Ainda, é importante mencionar que, quanto à incerteza das variáveis, os gastos tributários possuem natureza diversa das despesas públicas, pois **o valor apurado depende do estabelecimento de hipóteses** e, por isso, será sempre uma estimativa, independente da metodologia.*

*No entanto, a despeito das complicações decorrentes da natureza desse tipo de gasto, o presente documento estipula os **fundamentos metodológicos envolvidos na estimativa de renúncia**, além de apresentar, de forma compreensível, **como é feito o cálculo de cada Gasto Tributário**, possibilitando aos cidadãos visualizar, de forma mais clara, a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária. (pág. 10)*

(...)

*A identificação de desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, contudo, não é uma tarefa elementar, pois **não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários.** (pág. 11)*

(...)

*as medições dos gastos tributários dependem de dados que identifiquem os montantes efetivos dos fatos geradores desonerados, valores que, hipoteticamente, seriam a base de cálculo para a apuração dos tributos. Dessa forma, **a forma de cálculo varia de acordo com cada gasto tributário. Fato que***

impossibilita a adoção de uma só metodologia para todos benefícios. (pág. 17)

109. Sobre a questão federativa, orienta-se que o ente subnacional não deve evidenciar em seu demonstrativo o efeito de benefícios concedidos por outro ente da Federação, pois, mesmo que isso afete sua previsão de receitas de transferências, decorrentes da repartição tributária entre os entes políticos, a competência tributária pertence ao ente que arrecada determinado tributo, conforme estabelecido na CF/88.
110. Outras renúncias podem ocorrer dentre as receitas decorrentes da prestação de serviços, venda de bens e do uso de ativos da entidade por terceiros, gerando juros, royalties e dividendos ou distribuições assemelhadas, abrangidas pela NBCTSP 02. A receita de transação com contraprestação deve ser **mensurada pelo valor justo** da contraprestação recebida ou a receber. Portanto, a renúncia deste tipo de receita, caso ocorra, deverá ser reconhecida pelo valor da perda apurada quando do registro inicial da transação.
111. Nesta IPC, para estimar a perda de arrecadação, sugere-se adotar o **método da perda inicial de receita**, que é o mais utilizado e, conforme Pellegrini (2016, p. 10), *“consiste apenas em calcular a perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, tudo o mais constante, notadamente o comportamento do contribuinte”*. Para realizar a mensuração das estimativas de renúncia de receitas, sugerimos minimamente que seja utilizado um quadro de parâmetros tal como o apresentado a seguir:

Grade de parâmetros de projeção

Indicador	Ano de referência 20XX	20XX+1	20XX+2
Inflação média			
Varição real do PIB estadual/municipal			
Varição real do PIB nacional			
Esforço de arrecadação – impostos, taxas e outros (especificar por tributo)			
Alteração de alíquota – previsão legal			

MODELO DE DEMONSTRATIVO

112. Esse demonstrativo pretende estabelecer a transparência da política pública de concessão de benefícios fiscais, permitindo o acompanhamento anual dos valores de renúncia de receita ou aumento de despesa decorrente dessa política, por meio do Anexo de Metas que integra a LDO dos entes da Federação, onde serão evidenciados os valores realizados ao final do exercício anterior e as previsões para o exercício de elaboração, de referência e para os dois subsequentes, em atendimento ao dispositivo constitucional e à LRF.
113. No modelo de demonstrativo sugerido, devem ser apresentados, **na LDO do exercício de referência**, os valores realizados da renúncia efetivamente concedida ou da despesa realizada (empenhada), no exercício **realizado** em (ano 20XX - 2), e a previsão da renúncia da receita ou fixação de despesa decorrente da concessão do benefício para o exercício de elaboração da LDO (ano 20XX - 1), para o exercício de referência (ano de referência 20XX) e os dois subsequentes (anos 20XX + 1 e 20XX + 2).
114. Nesse demonstrativo, os valores das colunas de previsão de receita ou fixação da despesa (valores previstos) devem corresponder aos valores que serão estimados para a renúncia de receitas esperada ou para as obrigações assumidas (despesas orçamentárias ou assunção de passivos), e os valores das colunas Realizado no exercício (ano - 2) devem corresponder às renúncias efetivamente concedidas, gastos efetivados por meio do sistema tributário ou despesas decorrentes dos demais benefícios fiscais. Tais valores serão registrados nas contas de controle do PCASP Estendido, sendo os valores previstos registrados como os valores a conceder e os valores realizados de renúncia de receitas e despesas realizadas no exercício registrados como valores concedidos.
115. Em tabela associada ao demonstrativo – e que integrará as notas explicativas – devem constar: a base legal que permitiu a concessão do benefício fiscal, o período de vigência do benefício concedido, o setor/programa/contribuinte beneficiado e o objetivo do gasto (indicando a finalidade da política). A base legal deverá ser indicada em tabela anexa ao demonstrativo, na qual o ente deverá apresentar taxativamente todas as legislações que embasam a concessão dos benefícios. A abertura por setor/programa/contribuinte deve ser feita até o detalhamento que seja possível para o ente obter, para fins de identificação dos beneficiados pela política de concessão de benefícios fiscais.
116. No demonstrativo devem ser informados **todos** os benefícios fiscais que estão **vigentes** em cada exercício e, conseqüentemente, na tabela devem ser informadas as legislações correspondentes que estão produzindo efeitos nos respectivos exercícios.

117. Ressalte-se que este demonstrativo **não** substitui o Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita do Anexo de Metas Fiscais – AMF da LDO, conforme instruções constantes da Seção 02.07.00 do MDF 10ª edição.
118. No caso de renúncia de receita, há duas situações que se deve considerar: i) Quando há crédito constituído, o reconhecimento da renúncia deve ocorrer no momento em que o contribuinte é beneficiado com a exclusão do débito cobrado pelo ente concedente e a baixa do respectivo ativo; e ii) quando não há crédito constituído, mas apenas previsão de recebimento da receita, o momento do reconhecimento deve ser a partir da edição da legislação que concede o benefício e a apropriação dos valores renunciados deve ser *pro-rata*, tendo como base o montante total previsto de ingresso dos recursos no exercício.
119. O demonstrativo não se destina a ser um instrumento de avaliação de política pública, e sim de evidenciação contábil das renúncias de receita ou aumento de despesas decorrentes da concessão de benefícios fiscais. A avaliação da eficácia, economicidade e efetividade desta forma de política pública, a qual se enquadra no disposto no § 1º do art. 1º da LRF, deve ser feita pelo Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas, sendo tal competência atribuída pelo art. 59 da referida lei. Além disso, conforme a CF/1988, a renúncia de receita está no escopo da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial pelo controle externo e interno de cada Poder, conforme dispõe o art. 70, transcrito a seguir:
- Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*
120. A concessão de benefício que causa renúncia de receita é, de fato, uma política pública que afeta a alocação de recursos públicos na economia, uma vez que seus objetivos poderiam ser realizados por meio de gastos diretos alocados no orçamento dos entes. Mas, por decisão política, optou-se por abrir mão de receita pública em favor de algum setor ou beneficiário específico, com o custo recaindo sobre os demais contribuintes não isentados da cobrança dos tributos correspondentes.
121. No demonstrativo, os gastos tributários e os outros benefícios fiscais que acarretam renúncia de receita de natureza não tributária serão apresentados por tipo de renúncia tributária e por tributo e por tipo de renúncia e natureza de receita, respectivamente. Por sua vez, os benefícios financeiros, creditícios e demais benefícios fiscais concedidos que acarretam despesas/assunção de dívidas, serão informados em termos de despesas por função, conforme a

classificação disposta na Portaria MOG nº 42/99. No caso dos benefícios creditícios, há que se considerar que seu efeito envolve um gasto implícito que se traduz em assunção de dívida pelo ente, e não imediatamente em despesa orçamentária. Porém, posteriormente, isso acarreta o pagamento de juros, encargos e amortização dessa dívida, quando então a despesa orçamentária correspondente deve ser registrada na função 28. Assim, nesse caso, orienta-se que no demonstrativo seja feita a especificação do setor/área/região beneficiados, tomando como base a legislação que instituiu os referidos benefícios.

122. A seguir, é apresentado o modelo de demonstrativo:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
 ANEXO DE METAS FISCAIS
DEMONSTRATIVO DE BENEFÍCIOS FISCAIS
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

R\$ 1,00

(I) Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita						
Benefícios Tributários (Gastos Tributários)						
Tributo	Tipo de Renúncia¹	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
ICMS	Remissão					
ICMS	Anistia					
(...)						
IPVA	(...)					
IPTU						
ISS						
Taxas						
Contribuições						
(especificar)						
(...)						
TOTAL						
Outros Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita (não tributária)						
Natureza de Receita	Tipo de Renúncia¹	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
Receita Patrimonial	Isenção					
(especificar)						
Receita de Serviços	Isenção					
(especificar)						
Outras Receitas Correntes	Isenção					
(especificar)						
(...)						
TOTAL						

FONTE: Sistema <sistema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia

Nota: <listar as leis que produziram efeito no ano corrente, apresentando a vigência. Se não houver digência definida, indicar "prazo indeterminado">

1 Os tipos de Renúncia de Receita são: anistia, remissão, isenção, crédito presumido, concessão em caráter não geral, alteração de alíquota ou de base de cálculo. Caso ocorra outro tipo de renúncia concedida, o ente deve especificá-la.

(II) Benefícios Fiscais que acarretam Despesas/Assunção de Dívidas						
Despesa por função/Área de aplicação	Tipo de Benefício	Realizado <Ano - 2>	Previsão em <Ano - 1>	Previsão em <Ano de Referência>	Previsão em <Ano + 1>	Previsão em <Ano + 2>
Benefícios Financeiros ² Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Explícito					
Benefícios Creditícios ³ Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Implícito					
Outros Benefícios Fiscais Assistência Social Saúde Educação Segurança (...)	Subsídio Explícito/Implícito					
TOTAL						

FONTE: Sistema <sistema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia

Nota: <listar as leis que produziram efeito no ano corrente, apresentando a vigência. Se não houver vigência definida, indicar "prazo indeterminado">

2 Os benefícios financeiros incluem as despesas pagas por meio do sistema tributário. Caso haja concessão desse tipo de benefício, o ente deve explicitar o detalhamento dentro desse grupo de benefícios.

3 Os benefícios creditícios podem ser pagos como juros e amortização de dívida posteriormente a sua concessão. Nesse caso, em vez de especificar as despesas por função, o ente deve informar área/setor/programa destinatário do benefício.

Tabela de Referência Legislativa

As notas explicativas do demonstrativo devem ser acompanhadas das tabelas abaixo, cuja discriminação deve **apresentar todos os benefícios fiscais em vigor no ente**, independentes de constarem ou não do demonstrativo.

Benefício Fiscal	Base Legal	Setor/Programa/ Contribuinte Beneficiado	Objetivo do Gasto	Prazo de vigência
(I) Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita				
Benefícios Tributários (Gastos Tributários)				
ICMS	XXX	XXX		XX/XX/XXXX
IPVA				
IPTU				
ISS				
Taxas				
Contribuições				
(...)				
Outros Benefícios Fiscais que acarretam Renúncia de Receita (não tributária)				
Receita Patrimonial	XXX	XXX		XX/XX/XXXX
Receita de Serviços				
Outras Receitas Correntes				
(...)				

Benefício Fiscal	Base Legal	Objetivo do Gasto	Prazo de vigência
(II) Benefícios Fiscais que acarretam Despesas/Assunção de Dívidas			
Benefícios Financeiros			
Assistência Social	XXX		XX/XX/XXXX
Saúde			
Educação			
(...)			
Benefícios Creditícios			
(...)			
Outros Benefícios Fiscais			
(...)			