



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA - UFBA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

FABIANA DE ARAUJO MORAIS

**TRANSPARÊNCIA E EVIDENCIAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
NO ÂMBITO DOS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS: UMA
ANÁLISE DA ADOÇÃO DO IPTU VERDE POR MUNICÍPIOS
BAIANOS**

SALVADOR

2023

FABIANA DE ARAUJO MORAIS

**TRANSPARÊNCIA E EVIDENCIAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
NO ÂMBITO DOS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS: UMA
ANÁLISE DA ADOÇÃO DO IPTU VERDE POR MUNICÍPIOS
BAIANOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação (*Stricto Sensu*) em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Controladoria

Orientadora: Profa. Dra. Sonia Maria da Silva Gomes

SALVADOR

2023

SIBI/UFBA/Faculdade de Ciências Contábeis - Biblioteca José Bernardo Cordeiro Filho

M827 Morais, Fabiana de Araujo

Transparência e evidenciação da renúncia de receita no âmbito dos incentivos fiscais ambientais: uma análise da adoção do IPTU verde por municípios baianos. / Fabiana de Araujo Morais. - Salvador, 2023.

136 f.: il.

Orientador: Profa. Dra. Sonia Maria da Silva Gomes

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-graduação em Contabilidade.

1. Contabilidade. 2. Transparência na administração pública. 3. Incentivos fiscais - Aspectos ambientais. 4. Imposto predial e territorial urbano - Política ambiental. I. Gomes, Sonia Maria da Silva. II. Universidade Federal da Bahia. III. Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-graduação em Contabilidade. IV. Título.

CDD – 657

CDU – 657



Universidade Federal da Bahia

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE (PPGCONT)

ATA Nº 5

DEFESA DE DISSERTAÇÃO

No dia 05 de maio de 2023, reuniram-se os membros da banca examinadora composta pelos professores(as) Drs.(as): SONIA MARIA DA SILVA GOMES (Orientadora), ANTONIO GUALBERTO PEREIRA (Membro Interno, UFBA - PPGCont) e ANDRÉ LUIS ROCHA DE SOUZA (Membro Externo, IFBA - PROFNIT), a fim de arguirm o(a) candidato(a) FABIANA DE ARAUJO MORAIS, matrícula nº 2023101920, após a apresentação da Dissertação intitulada "TRANSPARÊNCIA E EVIDENCIAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA NO ÂMBITO DOS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS: UMA ANÁLISE DA ADOÇÃO DO IPTU VERDE POR MUNICÍPIOS BAIANOS".

A presidência da banca abriu a sessão e após passar as orientações regimentais, convidou o(a) discente a expor uma síntese de sua pesquisa. Em seguida os membros da banca apresentaram suas contribuições e arguíram o(a) discente. Na sequência procedeu-se ao julgamento do trabalho, concluindo a banca pela sua aprovação.

Nada mais havendo a tratar, a sessão foi encerrada, dela sendo lavrado a presente ata, que segue assinada pela banca examinadora e pelo(a) candidato(a).

Dr. ANDRÉ LUIS ROCHA DE SOUZA, IFBA

Examinador Externo à Instituição

Dr. ANTONIO GUALBERTO PEREIRA, UFBA

Examinador Interno

Dra. SONIA MARIA DA SILVA GOMES, UFBA

Presidente

FABIANA DE ARAUJO MORAIS

Mestrando(a)



Emitido em 2023

ATA DE DEFESA DISSERTAÇÃO Nº 145/2023 - PPGCONT (12.01.61.04)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado eletronicamente em 08/05/2023 13:26)

ANTONIO GUALBERTO PEREIRA
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
DCC/FCC (12.01.61.06)
Matrícula: ###404#7

(Assinado eletronicamente em 08/05/2023 10:11)

SHEIZI CALHEIRA DE FREITAS
COORDENADOR - TITULAR
PPGCONT (12.01.61.04)
Matrícula: ###467#7

(Assinado eletronicamente em 08/05/2023 13:39)

SONIA MARIA DA SILVA GOMES
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
DCC/FCC (12.01.61.06)
Matrícula: ###875#8

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufba.br/public/documentos/> informando seu número: 145, ano: 2023, tipo: ATA DE DEFESA DISSERTAÇÃO, data de emissão: 08/05/2023 e o código de verificação: c6bd0811cb

*Aos meus pais da terra, Ana e Fernando (in
memoriam), que me ensinaram a amar o
meu Pai do Céu, o Deus Altíssimo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, Àquele que é digno de toda honra, glória e louvor: Deus, que é bom o tempo todo, e cujas misericórdias duram eternamente; a Jesus Cristo, meu Senhor e Salvador; e ao Espírito Santo, que sempre dirige os meus passos.

À minha querida mãe, pelo amor incondicional, apoio e incentivo nos momentos mais difíceis.

Ao meu saudoso pai, que partiu antes de ver essa conquista, mas que, com certeza, está orgulhoso de mim.

Aos meus irmãos, por sempre estarem ao meu lado e torcerem pelo meu sucesso.

À minha orientadora, Professora Dra. Sonia Maria da Silva Gomes, pelas ideias sugeridas, orientação realizada, confiança depositada, apoio, paciência e orações.

Ao Professor Dr. Antonio Gualberto Pereira, pela presteza, compreensão, empatia, apoio e atenção a mim dispensados durante a sua gestão à frente da Coordenação do PPGCONT.

Aos Professores Dr. André Luis Rocha de Souza e Dr. Juliano Almeida de Faria pelas valiosas sugestões e contribuições oferecidas ao projeto desta dissertação durante a banca de qualificação.

Ao Professor Dr. Adriano Leal Bruni, cujos conhecimento compartilhado e dedicação aos alunos impactaram positivamente a minha trajetória no Mestrado.

A João Simões por toda cordialidade, empatia, presteza, disponibilidade e palavras de encorajamento.

E a todos os que, de alguma forma, contribuíram para meu crescimento pessoal e profissional.

“Combati o bom combate, terminei a corrida, guardei a fé.” (2Timóteo 4:7)

MORAIS, F. A., **Transparência e evidenciação da renúncia de receita no âmbito dos incentivos fiscais ambientais: uma análise da adoção do IPTU Verde por municípios baianos**. 2023. 136 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo geral verificar, sob a ótica da transparência pública, a forma com que os municípios do estado da Bahia adotantes do IPTU Verde têm evidenciado a respectiva renúncia de receita. Para tanto, empregou-se pesquisa exploratória e descritiva, de abordagem qualitativa. Inicialmente, foi empreendida investigação bibliográfica e documental sobre a temática em destaque. Em seguida, realizou-se análise do conteúdo das informações colhidas nos Portais da Transparência dos municípios de Camaçari, Feira de Santana e Salvador, por meio do modelo investigativo no formato de *checklist* de questões. Ainda, como subsídios adicionais à discussão dos resultados, foram coletados dados em outras páginas eletrônicas oficiais das Prefeituras, bem como das Câmaras Municipais e do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – TCM/BA. Além do diagnóstico individual de cada ente, os Municípios foram analisados conjuntamente, a fim de comparar as suas realidades, em relação às dimensões da transparência na concessão de incentivos fiscais sugeridas por Zee, Stotsky e Ley (2002). Os resultados apontaram, em primeiro lugar, para a existência de problemas na efetividade e eficácia da transparência ativa dos Portais da Transparência dos Municípios estudados, no tocante ao acesso à informação sobre as finanças públicas. Em segundo lugar, tais constatações indicam, por conseguinte, a ocorrência de completa falta de transparência (isto é, total opacidade) na evidenciação das renúncias de receitas decorrentes da concessão do IPTU Verde. A principal contribuição do estudo consiste no fomento ao debate sobre o importante papel dos municípios em assegurar o direito de acesso a este tipo de informação pelos cidadãos, a fim de promover a cultura da transparência, bem como o desenvolvimento urbano sustentável.

Palavras-chave: Transparência Pública; Evidenciação; Incentivos fiscais ambientais; Renúncia de Receita; IPTU Verde.

MORAIS, F. A., **Transparency and disclosure of revenue waiver within the scope of environmental tax incentives: an analysis of the adoption of the Green IPTU by municipalities in Bahia**. 2023. 136 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023.

ABSTRACT

The general objective of the present study was to verify, from the standpoint of public transparency, the way in which the municipalities of the state of Bahia that have adopted the Green IPTU have disclosed their respective revenue waivers. To this end, exploratory and descriptive research with a qualitative approach was employed. Initially, bibliographic and documentary research was carried out on the theme in question. Then, we conducted a content analysis of the information collected from the Transparency Portals of the municipalities of Camaçari, Feira de Santana and Salvador, through the investigative model in the format of a checklist of questions. Moreover, as additional subsidies to the discussion of the results, data were collected from other official websites of the Municipalities, as well as from the Municipal Chambers and the Audit Court of Bahia Municipalities - TCM/BA. In addition to the individual diagnosis of each entity, the municipalities were analyzed together in order to compare their realities in relation to the dimensions of transparency in the granting of tax incentives suggested by Zee, Stotsky and Ley (2002). The results pointed, firstly, to the existence of problems in the effectiveness and efficiency of the active transparency of the Transparency Portals of the Municipalities studied, with regard to access to information on public finances. Secondly, these findings indicate, therefore, the occurrence of total lack of transparency (i.e. full opacity) in the disclosure of revenue waivers resulting from the granting of the Green IPTU. The main contribution of the study consists in fostering the debate about the important role of municipalities in ensuring the right of access to this type of information by citizens, in order to promote the culture of transparency, as well as sustainable urban development.

Keywords: Public Transparency; Disclosure; Environmental tax incentives; Revenue Waiver; Green IPTU.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Planejamento da Pesquisa.....	66
Figura 2	Plano de Ação da Pesquisa.....	68

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Descrição das práticas recomendadas pelo FMI para a divulgação da renúncia fiscal.....	37
Quadro 2	Critérios de concessão do IPTU Verde analisados por Feio (2018) a partir dos pilares da cidade sustentável	61
Quadro 3	<i>Checklist</i> de Questões - Modelo de investigação do estudo.....	72
Quadro 4	Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Camaçari (BA).....	79
Quadro 5	Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Camaçari – 2016 a 2018.....	82
Quadro 6	Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Camaçari (BA) - 2016 a 2018.....	84
Quadro 7	Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Camaçari (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018.	85
Quadro 8	Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Feira de Santana (BA).....	87
Quadro 9	Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Feira de Santana – 2016 a 2018.....	90
Quadro 10	Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Feira de Santana (BA) - 2016 a 2018.....	91
Quadro 11	Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Feira de Santana (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018.....	92
Quadro 12	Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Salvador (BA).....	94
Quadro 13	Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Salvador – 2016 a 2018.....	97
Quadro 14	Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Salvador (BA) - 2016 a 2018.....	98
Quadro 15	Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Salvador (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018..	100
Quadro 16	Análise geral da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelos Municípios do estado da Bahia....	101
Quadro 17	Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto às LDOs dos Municípios do estado da Bahia - 2016 a 2018.....	104
Quadro 18	Compensações à Renúncia de Receita informadas nas LDOs dos Municípios do estado da Bahia no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018.....	105

Quadro 19	Evidenciação sobre o IPTU Verde no Portal da Transparência Municipal: análise da conformidade às dimensões da transparência sugeridas por Zee, Stotsky e Ley (2002).....	106
-----------	--	-----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios do Brasil – 2018	74
Tabela 2	PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios do Nordeste – 2018.....	74
Tabela 3	PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios da Bahia – 2018.....	75
Tabela 4	Dados dos Municípios da Amostra.....	76
Tabela 5	Arrecadação IPTU - Municípios baianos adotantes do IPTU Verde.....	76

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AGA	<i>Association of Government Accountants</i>
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CTN	Código Tributário Nacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
LAI	Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011)
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LEED	<i>Leadership in Energy and Environmental Design</i>
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
TCM/BA	Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia
TICs	Tecnologias da Informação e Comunicação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	Contextualização	18
1.2	Problema de pesquisa	22
1.3	Objetivos geral e específicos	22
1.4	Relevância, justificativa e contribuições da pesquisa	22
1.5	Estrutura da pesquisa	25
2	REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1	Desenvolvimento sustentável e gestão pública municipal	26
2.2	Transparência pública e evidenciação sobre sustentabilidade	28
2.2.1	Transparência no setor público.....	28
2.2.2	<i>Accountability</i> e transparência fiscal.....	30
2.2.2.1	<i>Disclosure</i> e transparência sobre renúncia de receita.....	37
2.2.3	Evidenciação de informações públicas e transparência sobre sustentabilidade.....	43
2.2.3.1	Usuários das informações evidenciadas	45
2.3	Extrafiscalidade e incentivos fiscais ambientais	46
2.3.1	Renúncia de receita.....	47
2.3.1.1	Definição de renúncia de receita.....	47
2.3.1.2	Requisitos legais para a concessão da renúncia de receita.....	50
2.3.2	As políticas de incentivos fiscais ambientais.....	52
2.3.2.1	Os tributos ecológicos.....	55
2.3.2.2	Panorama mundial dos tributos ecológicos sobre a propriedade.....	57
2.3.2.3	IPTU Verde.....	58
2.3.3	O IPTU Verde e a renúncia de receita.....	63
3	METODOLOGIA	66
3.1	Caracterização da pesquisa	66
3.2	Checklist de Questões – Modelo de investigação	71
3.3	População da pesquisa	73
3.4	Perfil dos municípios da amostra	75
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	77
4.1	O IPTU Verde do município de Camaçari (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão	77
4.2	O IPTU Verde do município de Feira de Santana (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão	87

4.3	O IPTU Verde do município de Salvador (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão.....	93
4.4	Análise comparativa da evidenciação da renúncia de receitas com a concessão de IPTU Verde pelos municípios de Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA).....	101
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	112
	REFERÊNCIAS	118
	APÊNDICE A - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Camaçari.....	127
	APÊNDICE B - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Feira de Santana.....	130
	APÊNDICE C - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Salvador.....	133

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

*“O homem é ao mesmo tempo obra e construtor do meio ambiente que o cerca, o qual lhe dá sustento material e lhe oferece oportunidade para desenvolver-se intelectual, moral, social e espiritualmente [...]”*¹ – evidenciou o Princípio 1º da Declaração de Estocolmo², de 1972.

Contudo, a despeito de tal acurada proclamação, tem-se observado, nas últimas décadas, que os impactos negativos decorrentes do desenvolvimento da atividade humana neste planeta só aumentaram. Por certo, a intensificação dos problemas ambientais põe em risco a vida na Terra e chama a atenção para o grande desafio de se conciliar o desenvolvimento da economia com a conservação do meio ambiente (BRANDÃO, 2013).

Em face disso, é importante notar que os governos locais têm papel de destaque nas demandas ambientais. No ano de 2014, 54% da população mundial vivia nas cidades, com estimativa de aumento para 66% em 2050. Espera-se que em 2030 existam 41 megalópoles com número de habitantes superior a 10 milhões. Logo, para que se possa alcançar o tão almejado desenvolvimento urbano sustentável, é fundamental modificar significativamente o modelo tradicional de construção e a gestão dos espaços urbanos (BARROS, 2018).

Tal quadro relaciona-se ao fomento de incentivos às construções verdes³ e, conseqüentemente, ao desenvolvimento da cidade sustentável, visto que são as edificações que mais contribuem para o aumento dos danos ambientais (MATISOFF; NOONAN; FLOWERS, 2016).

Sendo assim, os Municípios devem orientar essa jornada, mostrando às partes interessadas os benefícios da mudança e desmistificando a questão dos custos internos atrelados à curva de aprendizagem (MACEDO; FREITAS, 2011; BARROS, 2018).

A ideia de desenvolvimento sustentável, nessa conjuntura, está associada à nova governança, que, por sua vez, atualmente, incorpora a transparência como uma de suas características. Além disso, agrega, também, elementos como participação, democracia, Estado

¹ Livre tradução do texto original em inglês: *“I. Man is both creature and moulder of his environment, which gives him physical sustenance and affords him the opportunity for intellectual, moral, social and spiritual growth [...]”* (Declaração de Estocolmo, 1972, p. 1, grifo nosso).

² ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano – Declaração de Estocolmo**. Estocolmo, 1972.

³ Também denominadas de construções sustentáveis ou ecológicas.

de Direito, equidade e inclusão, capacidade de resposta, integridade, orientação ao consenso, efetividade, inovação, *accountability*, dentre outros.

No Brasil, o dever de transparência na evidenciação das informações públicas em todas as esferas (federal, estadual e municipal) é regido pelas normas vigentes, a saber: Constituição Federal de 1988, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei da Transparência, Lei de Acesso à Informação (LAI) e Lei do Governo Digital.

Acerca das garantias constitucionais ao acesso às informações públicas, a LAI, em seu artigo 5º dispõe que incumbe ao Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

De seu lado, a Lei do Governo Digital estabelece, no *caput* do art. 29, que os dados disponibilizados pelos prestadores de serviços públicos, bem como qualquer informação de transparência ativa, são de livre utilização pela sociedade, observados os princípios dispostos no art. 6º da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais).

Nesse sentido, sobrelevam-se os preceitos da LRF, que tem a transparência das finanças governamentais como uma das bases sobre as quais se fundamenta. Com efeito, a transparência fiscal é apresentada na mais recente versão do Código do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁴ como um elemento crítico para uma gestão fiscal eficaz.

Assim, em um contexto de sustentabilidade global, a transparência⁵ é invocada para fomentar uma variedade de objetivos de governança, de modo que os atores públicos podem promover tal divulgação para aumentar a *accountability*, a escolha informada e/ou a participação informada de cidadãos ou Estados (GUPTA; MASON, 2016).

Nesse prisma, cabe enfatizar o dever de atuação dos governos na economia e sobre as condutas dos cidadãos e das organizações, de modo a estimular comportamentos ambientalmente orientados (BRANDÃO, 2013).

Para tanto, na elaboração de sua política econômica, o ente estatal pode valer-se, por exemplo, dos instrumentos de finanças públicas, especialmente os de cunho tributário (BRANDÃO, 2013; ARAGÃO, 2014).

⁴ Código de Transparência Fiscal (*Fiscal Transparency Handbook*) do FMI. Washington, DC: International Monetary Fund, 2018.

⁵ No presente estudo não se almeja adentrar nos fundamentos específicos de nenhuma teoria relacionada à transparência pública e, por conseguinte, nem seguir uma linha de pesquisa, em particular, sobre o tema, mas, sim, puramente investigar a questão das formas de divulgação dos governos municipais, em relação aos objetivos aqui colocados.

Isto se dá, porque, de fato, a política de incentivos fiscais está essencialmente voltada para o desenvolvimento social, econômico, ambiental e cultural de um ente político. E, de tal modo, ante ao quadro de uma nação emergente, como o Brasil, os incentivos fiscais possuem expressiva importância. Contudo é exigida contrapartida por parte do contribuinte, como a implementação de práticas sustentáveis em sua propriedade, a fim de mitigar a possibilidade de que tal política pública seja caracterizada como um favor a um grupo restrito sem benefício da coletividade (MARTINS, 2010).

Observa-se, nesse sentido, que o exercício da atividade governamental evoluiu de uma função apenas arrecadatória dos tributos (*tax power*), voltada a uma finalidade puramente fiscal, para uma função regulatória ou ordinatória (*police power*), em que a lei confere aos tributos um caráter extrafiscal, visando a um objetivo constitucionalmente estabelecido (HARADA, 2017).

Considerando o emprego da extrafiscalidade dos tributos, sobretudo de modo a induzir o cumprimento da função socioambiental da cidade e da propriedade, na Constituição Federal, em seus arts. 170, inciso III, e 182, § 4º, II, há autorização para o uso extrafiscal dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)⁶ e territorial rural (ITR) (PAULSEN, 2017).

No cenário nacional de combate aos problemas ambientais, nos últimos anos, muitos entes políticos têm se utilizado dos tributos ecológicos, nomeadamente os impostos verdes. Na esfera municipal, inúmeras cidades já adotaram o IPTU Verde (CBIC, 2015; FEIO, 2018), objeto a ser estudado nesta pesquisa.

Alguns países da Europa também já introduziram tributos ecológicos em suas políticas fiscais, visando ajudar, por exemplo, a atingir suas metas de redução de emissões de gases de efeito estufa. Esses impostos diferem em muitos aspectos, mas o ponto em destaque é a variação no uso da receita (AIDT, 2010).

É nesse horizonte que se encontra o instituto da renúncia de receita⁷, cuja disciplina, no ordenamento pátrio, é dada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14). O ato de renunciar receitas consubstancia os efeitos financeiros dos incentivos fiscais.

Na América Latina, o Brasil foi a primeira nação a legislar sobre esta temática.

⁶ Calha esclarecer que existem duas modalidades de aplicação do uso extrafiscal do IPTU, uma relacionada ao Estatuto da Cidade e Plano Diretor e outra que emana da interpretação sistêmica das normas ambientais inseridas no texto constitucional (PESSÓA, 2008). Esta última é a que interessa ao estudo ora empreendido.

⁷ Consoante define a Lei Complementar nº 101/2000, no art. 14, § 1º, a renúncia de receita pode se manifestar por meio de diversas figuras, tais como isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, diferimento, alíquota zero, depreciação acelerada, anistia, remissão etc. (BRANDÃO, 2013). Todavia, não se almeja neste trabalho tratar sobre as distintas acepções e formas de manifestação da renúncia de receita, uma vez que tais matérias fogem do bojo do estudo.

Entretanto, o país ainda padece com a falta de controle sobre as receitas renunciadas pelos governos. Some-se a isso a ausência, na legislação e na doutrina, de definições⁸ mais precisas sobre este instituto, ocasionando uma multiplicidade de terminologias usadas para conceituá-lo (PUREZA, 2006).

Nessa conjuntura, sobreleva-se a imprescindibilidade da transparência no *disclosure*⁹ das renúncias de receitas concedidas pelos Poderes Públicos, a fim de permitir que a sociedade civil e os órgãos de controle externo exerçam a devida fiscalização sobre o uso dessa política fiscal, de modo a verificar a sua eficiência e efetividade, bem como a inibir más condutas por parte dos gestores públicos, responsabilizando-os e sancionando-os, na forma da lei, por seus atos (PUREZA; 2006, TEIXEIRA, 2006; BRANDÃO, 2013; PELLEGRINI, 2014; AFONSO *et al.*, 2014; RITTER *et al.*, 2017; AZEVEDO; CABELLO, 2018; TRONQUINI, 2018).

E mais, relativamente a tais incentivos financeiros, tendo em vista que os seus impactos são multidimensionais, é fundamental que essa divulgação ocorra tanto para os gastos tributários voltados a objetivos socioeconômicos quanto àqueles com fins ambientais, sendo esta, portanto, a área focal da presente pesquisa.

Cumprе ressaltar que, no cenário brasileiro, os estudos sobre transparência da renúncia de receita tributária no âmbito municipal ainda são incipientes. Nos poucos trabalhos encontrados, é possível observar que, embora obrigados pela legislação em vigor, os municípios analisados não estão evidenciando as suas renúncias de receitas, o que demonstra a total opacidade de informações dessa natureza divulgadas por eles nos Portais da Transparência (AZEVEDO; CABELLO, 2018; TRONQUINI, 2018).

Tais evidências podem estar relacionadas a falhas na efetividade de aplicação da Lei de Acesso à Informação pelos governos locais, já que, em virtude da carência de regulamentação ou mecanismos de promoção da LAI, essas dificuldades são maiores em estados e municípios, enquanto que na esfera federal a implementação desta norma está mais avançada (NÓBREGA, 2017).

Os indícios apontados pela literatura comprovam, portanto, a necessidade de se “colocar sobre a mesa” as informações das renúncias fiscais, não apenas mediante a estrita observância aos diplomas legais que determinam a sua ampla divulgação nos sítios eletrônicos oficiais dos

⁸ Outrossim, a presente pesquisa não pretende discorrer sobre as diferentes definições dadas ao instituto em foco. Contudo, corroborando com o entendimento de Brandão (2013), independentemente das questões terminológicas, cumpre enfatizar que, por sua relevância, em qualquer situação, não é plausível a ideia de privilégio fiscal (BRANDÃO, 2013).

⁹ Na língua portuguesa, não se tem uma tradução satisfatória para o termo *disclosure*, o qual tem sido traduzido como evidenciação, divulgação, veiculação de informação (ZORZAL; RODRIGUES, 2015).

entes, mas, também, se possível, de outras maneiras, “[...] seja por meio de relatório detalhado dos seus efeitos, seja criando um orçamento específico [...]” para os montantes renunciados (AZEVEDO; CABELLO, 2018, p. 17), a fim de que todos os públicos interessados possam ter acesso a informações úteis, tempestivas e de qualidade.

Isto posto, o estudo em tela pretende investigar a questão a seguir.

1.2 Problema de Pesquisa

De que forma está sendo evidenciada a renúncia de receita decorrente do IPTU Verde adotado por municípios do estado da Bahia, no período de 2016 a 2018, sob a ótica da transparência pública?

1.3 Objetivos geral e específicos

Como corolário da questão de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é analisar a forma com que os municípios do estado da Bahia que adotaram o IPTU Verde têm evidenciado a respectiva renúncia de receita, no período de 2016 a 2018, sob a ótica da transparência pública.

Neste propósito, tem-se como objetivos específicos:

- i) Discutir sobre transparência e evidenciação pública sobre sustentabilidade;
- ii) Caracterizar a renúncia de receita decorrente dos incentivos fiscais ambientais no formato de IPTU Verde.

1.4 Relevância, justificativa e contribuições da pesquisa

No que diz respeito à política fiscal, é indispensável que as partes interessadas da sociedade tenham acesso às informações necessárias, assim como que o Estado busque envolver melhor o público na tomada de decisões, haja vista que a implementação de práticas de boa governança pública também coopera para mitigar a assimetria informacional, fazendo, por conseguinte, com que os *stakeholders* possam exercer melhor a cidadania e a democracia (ZORZAL; RODRIGUES, 2015). Assim, promover a transparência pública é uma das condições¹⁰ cruciais para que isso efetivamente ocorra (JORDAN *et al.*, 2016).

¹⁰ Insta pontuar que, além da promoção da transparência pública, tais condições dizem respeito também à educação dos cidadãos, que são os usuários finais das informações evidenciadas.

Porém, no Brasil, os estudos demonstram que, sobretudo no âmbito municipal, ainda há pouca divulgação por transparência ativa de informações de qualidade que possibilitem a efetiva participação da sociedade (NÓBREGA, 2017).

Tal realidade foi comprovada por outros estudiosos, como Andrade, Raupp e Pinho (2017), que investigaram a transparência ativa dos Portais da Transparência dos poderes legislativos de municípios brasileiros com população superior a duzentos mil habitantes. Para isso, os autores utilizaram um protocolo de observação para analisar 133 sítios eletrônicos oficiais, divididos em quatro grupos, conforme a sua capacidade apresentada: portais com nula capacidade, com baixa capacidade, com média capacidade ou com alta capacidade, sendo que esta última se refere ao atendimento integral aos indicadores legais de transparência e a disponibilizar outros que não se restrinjam aos exigidos legalmente. Constatou-se que, mesmo nas câmaras dos maiores municípios brasileiros, a transparência ativa ainda não é uma realidade. Foi verificado, também, que a curva dos portais mais bem qualificados - Brasília (DF); Caxias do Sul (RS); Curitiba (PR); Feira de Santana (BA); Gravataí (RS); Jundiaí (SP); Novo Hamburgo (RS) - tende para a presença de municípios de regiões mais desenvolvidas. Ademais, os autores chegaram à conclusão de que parece ainda existir uma imprecisão no conceito de *accountability* e na transparência, que é um de seus componentes.

Destarte, em se tratando de finanças governamentais, advoga-se pelo fundamental papel da transparência na divulgação do orçamento. Algumas pesquisas, como a de Jordan *et al.* (2016), indicam que, em termos de tipos específicos de informação, há evidências empíricas de que basicamente o foco da população está mais nas principais fontes de receitas públicas, principalmente no imposto sobre a propriedade.

No contexto local, esta constatação assume destacado relevo, na medida em que o processo de urbanização requer maiores desafios à organização dos entes municipais, sobretudo frente às novas tendências globais.

Desse modo, torna-se essencial a implementação de instrumentos que possam viabilizar melhorias nas cidades em relação à eficiência energética, qualidade da água, mobilidade, construções adequadas e sustentáveis, gestão das moradias e dos resíduos urbanos, dentre outros aspectos (BARROS, 2018; FEIO, 2018).

Nesse viés, dentre os mecanismos de que a Gestão Pública Municipal dispõe para fomentar o desenvolvimento de cidades sustentáveis, é defendida, neste estudo, a utilização daqueles com finalidade extrafiscal, a saber, os incentivos fiscais ambientais no formato de tributação ecológica, pois se sabe que

Os benefícios fiscais ecológicos são entendidos como um dos melhores instrumentos de aplicação dos tributos ambientais, sendo a principal argumentação a redução de encargos, evitando o aumento da carga tributária, preservando a capacidade contributiva e a propriedade particular. (PESSÔA, 2008, p. 55).

Vê-se, então, que o instituto do IPTU Verde, em particular, destaca-se como uma ferramenta potencialmente adequada para o desempenho desta função, já que

A ideia do IPTU ambiental é incentivar aqueles que adotam condutas ambientalmente favoráveis a contribuir para a aplicação do princípio da dignidade humana, gerando um meio ambiente saudável para gerações presentes e futuras. Na verdade, tais pessoas terminam por realizar trabalho institucional de órgãos públicos, criando ambientes saudáveis, reduzindo gastos que seriam suportados por toda a sociedade com saúde, por exemplo. (PESSÔA, 2008, p. 100).

Entretanto, embora haja considerável interesse e existam vastas razões para analisar a transparência e divulgação de informação sobre tais políticas tributárias, nota-se que, no Brasil, as publicações sobre o tema são consideravelmente escassas, ainda mais quando se aborda a questão das renúncias fiscais. A carência de estudos científicos sobre esta matéria no país acaba comprometendo a análise e a fiscalização das receitas renunciadas pelos entes públicos (TRONQUINI, 2018).

Diante dos motivos expostos, a presente pesquisa se justifica ao enfatizar a necessidade e a importância da transparência pública na evidenciação de informações acerca da renúncia de receita com a concessão de incentivos fiscais ambientais, bem como ao fomentar o debate sobre o papel relevante exercido pelo ente municipal na garantia do direito de acesso a este tipo de informação pelos cidadãos, com vistas à promoção da cultura da transparência e do desenvolvimento urbano sustentável.

Ademais, ao se estudar o IPTU Verde instituído pelas cidades de Camaçari, Feira de Santana e Salvador - que estão entre os principais municípios baianos, em termos de expressividade econômica do estado e da região Nordeste - pretende-se apontar para a possibilidade de melhorias nas práticas de transparência relacionadas às políticas públicas locais que o utilizam como um estímulo tributário em prol do meio ambiente.

Assim, a pesquisa pode contribuir com os governos locais e com os órgãos legislativos de fiscalização externa, fornecendo *insights* que podem auxiliá-los na avaliação e controle da efetividade das ações de transparência e *disclosure* sobre as políticas tributárias de cunho ecológico, que implicam em renúncias de receitas, realizadas pelos gestores municipais. Tal escrutínio traz reflexos para a sociedade como um todo, que, a partir da implementação de políticas públicas mais eficazes, poderá desfrutar de maior bem-estar social.

Nesse sentido, este estudo pode contribuir com a literatura, em particular, quanto a duas vertentes:

- 1) Da transparência pública sobre sustentabilidade, na medida em que a análise ora empreendida pode ajudar a suprir uma demanda acadêmica por trabalhos sobre transparência ativa em matéria ambiental, com enfoque específico na esfera municipal, posto que a maioria das pesquisas brasileiras acerca do tema está focada, principalmente, nas esferas federal e estadual;
- 2) Da evidenciação de informações sobre renúncia de receita decorrente da concessão de incentivos fiscais ambientais, já que, ao examinar de que forma os municípios baianos adotantes do IPTU Verde têm evidenciado as respectivas receitas renunciadas, esta investigação aprofunda duas questões intrinsecamente ligadas e de extrema relevância - divulgação da renúncia de receita e concessão de incentivos fiscais ambientais sob a forma de tributação ecológica -, adentrando, por conseguinte, num campo de pesquisa pouquíssimo explorado, tanto em nível nacional quanto internacional.

Desse modo, busca-se expandir a compreensão sobre os assuntos estudados, ampliar os achados anteriores, acrescentar conhecimento à literatura existente, e, portanto, contribuir com os estudos empíricos no Brasil. Em adição, almeja-se motivar os pesquisadores acadêmicos a aumentar o horizonte de trabalhos sobre as temáticas aqui em voga.

1.5 Estrutura da pesquisa

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos, incluindo esta introdução. O capítulo 2, que consiste na fundamentação teórica e debate da literatura acadêmica, aborda aspectos do desenvolvimento sustentável na esfera da gestão pública municipal, da transparência no setor público, da extrafiscalidade, no âmbito dos incentivos fiscais ambientais, do IPTU Verde, da renúncia de receita, assim como da inter-relação do IPTU Verde com a renúncia de receita. No capítulo 3 tem-se a metodologia utilizada, contendo a caracterização do estudo, o modelo de investigação elaborado, a população e o perfil da amostra. O capítulo 4, que apresenta e discute os resultados, exhibe a análise, individual e comparativa, do IPTU Verde e a evidenciação das receitas renunciadas com sua concessão por cada um dos municípios estudados: Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA). Por fim, no capítulo 5, expõem-se as considerações finais e propostas para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo fornece o arcabouço teórico que alicerça o objetivo da pesquisa. Para tanto, a partir do levantamento bibliográfico e documental realizado, apresenta-se o debate acerca dos seguintes pontos e suas derivações: desenvolvimento sustentável no âmbito da gestão pública municipal; transparência no setor público; extrafiscalidade e incentivos fiscais ambientais; IPTU Verde; renúncia de receita; e, renúncia de receita originada do IPTU Verde.

2.1 Desenvolvimento sustentável e gestão pública municipal

Na busca por um desenvolvimento sustentável, além da atuação administrativa que lhe é própria, com a execução de incumbências relativas a procedimentos, os governos devem agir de forma estratégica, por meio da adoção de políticas públicas voltadas ao alcance de tal objetivo, a partir do fomento de mecanismos que efetivamente reduzam os impactos ambientais, assim como os sociais e os econômicos (BRANDÃO, 2013).

Perceba-se, nessa conjuntura, a relevância das cidades. Elas geram a emissão de 80% dos gases causadores do aquecimento global e consomem 75% de toda a energia consumida no mundo (FEIO, 2018).

Com efeito, é o Município que quase sempre se estabelece como o maior guardião dos elementos ambientais (RODRIGUES, 2018).

Frente a isso, cabe à Gestão Pública Municipal promover políticas governamentais voltadas ao desenvolvimento urbano sustentável, as quais, conforme determina a Constituição Federal, nos arts. 182 e 183, devem visar à efetivação do pleno desenvolvimento da função social da cidade (e conseqüentemente da função socioambiental da propriedade) e à garantia da qualidade de vida de seus habitantes (FIORILLO, 2013; OLIVEIRA, 2017; RODRIGUES, 2018).

Nesse sentido, com a edição da Lei nº 10.257/2001¹¹, conhecida como “Estatuto da Cidade”, foi constituída a regulamentação da política urbana, por meio de normativos de ordem pública e interesse social que disciplinam o uso da propriedade urbana em benefício do bem coletivo, da segurança, do bem-estar dos cidadãos e do equilíbrio do meio ambiente.

¹¹ Não apenas o Poder Público Municipal, como também a população brasileira, isolada ou de forma organizada, têm responsabilidade pela aplicação da Lei nº 10.257/2001, mediante o imperioso uso dos instrumentos de política urbana, visando assegurar a gestão democrática da cidade.

Insta salientar que, além do referido diploma legal, compete também aos diferentes Planos Diretores dos Municípios a ordenação do meio ambiente urbano para as cidades que possuam população acima de 20 mil habitantes, conforme disposto no art. 182 da CF/1988 (ANTUNES, 2019).

No que se refere ao Estatuto da Cidade, é possível notar a preocupação do legislador em garantir a participação cidadã em todas as dimensões da vida urbana, com o uso de diversas ferramentas, que foram categorizadas em 4 (quatro) grandes grupos, a saber: a) planos de desenvolvimento urbano (nacional, regional, estadual, regiões metropolitanas, aglomerações urbanas, microrregiões e municipal); b) instrumentos de planejamento municipal; c) institutos tributários e financeiros, em que se destaca o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU (art. 4º, IV, *a*, e art. 7º do Estatuto); e d) institutos jurídicos e econômicos (FIORILLO, 2013; RODRIGUES, 2018; ANTUNES, 2019).

Ainda, no Brasil, o Estatuto da Cidade é a norma precursora na prescrição do efetivo direito a cidades sustentáveis, ao instituí-lo como uma das suas diretrizes gerais (art. 2º, I).

Nesse contexto, cabe mencionar a concepção de cidade sustentável abarcada no Relatório Habitat III¹² divulgado em 2016 pela ONU. Tal conceito é bastante abrangente, contemplando diversos aspectos, dentre os quais se destacam os contidos na reprodução a seguir:

Vislumbramos **cidades e assentamentos humanos que:**

- (a) **cumpram sua função social, inclusive a função social e ecológica da terra [...];**
- (b) [...] **promovam a participação cívica; [...] priorizem espaços públicos seguros, inclusivos, acessíveis, verdes e de qualidade [...];**
- (e) [...] **atuem como polos propulsores de desenvolvimento urbano e territorial equilibrado, sustentável e integrado em todos os níveis;**
- (h) **protejam, conservem, restaurem e promovam seus ecossistemas, [...] minimizem seus impactos ambientais e migrem para a adoção de padrões de consumo e produção sustentáveis.** (ONU - Habitat III, Quito, 2016, p. 5-7, grifo nosso).

A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável (Transformando nosso Mundo) ratifica essas noções. Neste documento estão incluídos os 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e suas 169 metas, aplicáveis em caráter global e universal, com base nos Objetivos do Milênio (ODM). Os ODS também se aplicam às políticas públicas e ações nas esferas regional e local. Em especial o ODS 11, voltado a tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis (BARROS, 2018).

¹² ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **III Conferência das Nações Unidas sobre Moradia e Desenvolvimento Urbano Sustentável – Habitat III.** Quito, 2016.

Assim, fica claro o relevante papel do Poder Público Municipal em impulsionar o desenvolvimento urbano sustentável, com vistas a assegurar o cumprimento da função socioambiental da cidade e da propriedade, na medida em que

Governos locais detêm as ferramentas administrativas, regulatórias e econômicas decisivas para promover mudanças efetivas no setor de construção civil. Normalmente, ocupação e uso do solo urbano são de competência do município; elaborar sua regulamentação e realizar sua fiscalização são atribuições do poder local. Podem influenciar o mercado por meio de seu poder de compra e sua demanda de espaço construído, podem criar termos de referência mínimos para construções sustentáveis e desempenho das edificações, redigir códigos de obra que estabeleçam padrões construtivos sustentáveis; criar programas de treinamento e educacionais, bem como instituir incentivos econômicos e fiscais (MACEDO; FREITAS, 2011, p. 5).

Ante ao quanto manifesto, cumpre introduzir no debate a questão da transparência de informações públicas sobre sustentabilidade, que será tratada a seguir.

2.2 Transparência pública e evidenciação sobre sustentabilidade

Neste tópico, convém aprofundar o tema em destaque, abordando-se, nos subtópicos que se seguem, os seus fundamentos essenciais, com enfoque na transparência no setor público, na *accountability* e transparência fiscal, na relação entre transparência e evidenciação de informações públicas sobre sustentabilidade, bem como nos usuários das informações evidenciadas.

Nessa perspectiva, a partir do levantamento dos principais aspectos legais e da revisão de literatura especializada, de forma a contextualizar a discussão teórica com os resultados de alguns estudos empíricos já realizados por outros pesquisadores, pretende-se argumentar acerca da pertinência e importância dos temas supramencionados para com o escopo do presente estudo.

2.2.1 Transparência no setor público

De acordo com Zorzal e Rodrigues (2015, p. 138), “a transparência na gestão pública deve ser vista como uma condição essencial para que os países possam progredir no processo de desenvolvimento socioeconômico e na consolidação da democracia”. As autoras explanam que, para tanto, é imperioso que o Estado assegure ao cidadão o direito de acesso à informação governamental.

Mas, a compreensão de transparência não deve estar restrita aos ditames legais de

disponibilizar à sociedade determinados tipos de informação. Para além disso, deve-se entendê-la como a obrigação moral de evidenciar toda informação de interesse coletivo (ZORZAL; RODRIGUES, 2015; ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017).

Assim, para dar efetividade aos princípios da transparência e da publicidade, foi instituída a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em seu art. 48, a LRF impõe aos governos a utilização de meios eletrônicos de acesso público para assegurar a plena e ampla divulgação de informações relativas à elaboração e à execução dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, assim como das prestações de contas, dos relatórios de gestão fiscal e de execução orçamentária (inclusive as suas versões simplificadas) (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Com vistas a expandir as exigências à Lei de Responsabilidade Fiscal, nove anos após a sua promulgação, foi criada a Lei Complementar nº 131/2009, também conhecida como Lei da Transparência Pública ou Lei Capiberibe, acrescentando dispositivos que visam determinar a disponibilização em sítios eletrônicos publicamente acessíveis, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de modo que os cidadãos possam acompanhar, conhecer de todo e participar criticamente das ações governamentais (SILVA, 2018).

Em seguida, instituiu-se a Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011), tendo como regra geral a plena publicização informacional e o sigilo como exceção. Por meio desta lei, a divulgação de informações públicas ganhou procedimentos para tornar mais fácil e célere o acesso por qualquer pessoa. Por certo, a LAI representa uma mudança de paradigma e um importante marco legal na criação de uma cultura da transparência, assim como do *disclosure*, da abertura e da *accountability*, contribuindo, ainda, na luta contra a corrupção (ZORZAL; RODRIGUES, 2015; LEITE, 2016; NÓBREGA, 2017).

A Lei de Acesso à Informação fixa, no art. 5º, que cabe ao Estado assegurar o direito de acesso à informação, a ser disponibilizada mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem facilmente compreensível. E, em seu art. 8º, a LAI determina a transparência ativa¹³ como o dever de entidades e órgãos públicos de divulgar de forma proativa e espontânea, independentemente de qualquer requerimento, informações de interesse

¹³ Registre-se que, para os fins desta pesquisa, embora interesse apenas a faceta ativa da transparência, a Lei de Acesso à Informação também a configura sob a forma passiva, e, em seu art. 10, trata do pedido de informação que todo interessado poderá apresentar à Administração Pública, por qualquer meio legítimo. Tal solicitação é feita através do Serviço de Informações ao Cidadão - SIC da entidade ou órgão público (TRONQUINI, 2018).

público. Ainda, os § 2º e 3º deste dispositivo estabelecem que tais informações deverão ser divulgadas em sítios oficiais da rede mundial de computadores (*internet*), como os Portais da Transparência, que deverão atender a padrões mínimos exigíveis para o seu funcionamento.

Quanto a tal Norma, cumpre ressaltar que, embora a LAI represente um grande avanço à concretização do direito de acesso à informação como um direito fundamental, esta Lei padece de inúmeros problemas de efetividade. Segundo Nóbrega (2017, p. 9), a aplicação da LAI tem sido um processo lento e difícil, em que se veem algumas falhas e lacunas, pois “[...] ainda existe baixa divulgação por transparência ativa de informações de qualidade que viabilizem a participação popular efetiva”.

Mais recentemente entrou em vigor a Lei nº 14.129/2021, também conhecida como Lei do Governo Digital, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública, os quais ampliam o quanto já preconizado na Lei de Acesso à Informação.

É possível observar, assim, que tendo a *internet* se tornado uma plataforma básica para a evidenciação de informações públicas, necessário é aperfeiçoar, socializar e democratizar a transparência, o *disclosure*, a abertura e o acesso pelos cidadãos. De fato, dessa forma, a transparência pode gerar ganhos de eficiência, já que gastos desnecessários podem ser evitados. Por meio da transparência ativa é possível evitar custos tanto para as instituições quanto para os *stakeholders*, em virtude de poder haver um decréscimo de demandas de informações (transparência passiva) (ZORZAL; RODRIGUES, 2015).

2.2.2 *Accountability* e transparência fiscal

Conforme o FMI (2007, 2018), a transparência fiscal exige, primeiramente, a prestação de informações completas sobre as ações governamentais passadas, presentes e futuras. Tal divulgação contribui para aperfeiçoar o processo de tomada de decisões de política fiscal e a qualidade dessas decisões.

A transparência na gestão fiscal é, em verdade, considerada uma força motriz para alcançar outros valores públicos desejados, como o uso eficiente dos recursos públicos, a melhoria da saúde financeira do Estado e a redução da corrupção (PURON-CID; REDDICK; GANAPATI, 2019).

No Brasil, há a fiscalização de todo o ciclo orçamentário. O ordenamento jurídico pátrio possui um conjunto de normativos que tratam do controle das contas públicas, tendo como fundamento a Lei nº 4.320/1964 (arts. 75 a 82) e as normas da Constituição Federal que tratam

da fiscalização das finanças públicas (arts. 70 a 75), bem como os princípios¹⁴ ligados a elas, que são regulamentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 43 a 59).

A Carta Magna determina, em seu art. 70, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. No art. 71 a CF/88 estabelece que o controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete exercer diversas atribuições, que estão elencadas nos incs. I a XI do citado artigo. Por seu turno, o art. 75 da Constituição estabelece que, analogamente, o regramento disposto nos mencionados dispositivos também se aplica aos estados e municípios.

Na esfera municipal, o órgão legislativo é a Câmara Municipal, à qual incumbe, dentre outras matérias, a apreciação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), assim como a propositura de emendas a estes instrumentos de planejamento. Isto ocorre quando os parlamentares (vereadores) que compõem a Câmara estão exercendo a função legislativa, que consiste na elaboração das leis de interesse dos municípios, bem como na discussão e votação dos projetos de leis (como o PLDO e o PLOA) apresentados pelo poder executivo. Já no que tange à função fiscalizadora, para que sejam obedecidos os ditames constitucionais e legais referentes à fiscalização e controle das finanças públicas, a Câmara, além de contar principalmente com o apoio da Corte de Contas, é auxiliada por outras fontes coercitivas, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Ministério Público, dentre outras (DOMINGOS; AQUINO, 2016).

Contudo, quando se trata do aumento da coerção das instituições sobre os Municípios, o papel de destaque está sobre os Tribunais de Contas, uma vez que eles ajudam os legislativos locais a fiscalizar e julgar os governos municipais. Tal auxílio ocorre, por exemplo, por meio da emissão anual de um parecer prévio sobre as contas do prefeito. O Parecer Prévio é uma peça técnica que fornece subsídios, tanto de caráter opinativo quanto decisório, ao legislativo nesse processo de julgamento, servindo ainda, de acordo com Domingos e Aquino (2016, p. 6), como um “[...] um instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania”. Para os autores

¹⁴ Foge ao escopo desta pesquisa discorrer aprofundadamente sobre tais princípios e, por essa razão, eles não serão aqui abordados. Porém, a título de exemplos, podem-se citar os seguintes princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade, proporcionalidade, tipicidade, além de transparência, publicidade, especialidade dos incentivos fiscais e responsabilidade na gestão fiscal (LEITE, 2016; HARADA, 2017).

O Parecer Prévio reduz subjetividades de caráter político-partidário no julgamento, à medida que instrumentalizará todo rito na Câmara, iniciando a atuação da Comissão de Orçamento e Finanças, que emitirá seu parecer próprio a respeito do Parecer Prévio do Tribunal de Contas, e ambos irão instrumentalizar o voto do vereador (DOMINGOS; AQUINO, 2016, p. 6).

A despeito da relevância dos pronunciamentos técnicos, como alertam Domingos e Aquino (2016), o Parecer Prévio é emitido em diferentes formatos pelos diversos Tribunais, uma vez que inexistem padrões específicos para a emissão desse relatório.

Além da fiscalização e controle do orçamento, outro fator a que se deve atenção é a responsabilidade na gestão fiscal, cujo preceito legal é encontrado no art. 1º, § 1º, da LRF e 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 à 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.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal fixa exigências a serem estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela lei anual do orçamento. No que concerne à LDO, veja-se o que estabelece a LRF, em seu art. 4º, I, § 1º, § 2º, I, II e V, nos seguintes termos:

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

I – Disporá também sobre:

a) Equilíbrio entre receitas e despesas;

[...]

§ 1.º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2.º O anexo conterá, ainda:

I – avaliação das metas relativas ao ano anterior;

II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita [...].

Além disso, no caso de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita, a LRF determina, no art. 14, as condições essenciais para a sua concessão ou ampliação.

Diante desse cenário normativo, a publicização das informações sobre a gestão fiscal do Estado deve se dá de forma transparente, prioritária e ativa, pois, como já tratado, há

determinação legal sobre a ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos acessíveis ao público, dos instrumentos da transparência fiscal, a saber: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, e suas versões simplificadas. Ademais, não se pode olvidar que a evidenciação da execução orçamentária e financeira deve ser feita em tempo real (TRONQUINI, 2018).

Vê-se, então, que a “transparência fiscal refere-se às informações disponíveis ao público sobre o processo de formulação da política fiscal do governo.” (FMI, 2018, p. 1, tradução nossa).

Para o FMI (2018, p. 1, tradução nossa), tal definição está relacionada à clareza, confiabilidade, frequência, oportunidade e relevância dos relatórios fiscais da Gestão Pública e à abertura de tais informações, considerando que:

- *Clareza (clarity)* é a facilidade com que os relatórios podem ser compreendidos pelos usuários.
- *Confiabilidade (reliability)* refere-se a até que ponto os relatórios são uma representação precisa das operações e finanças fiscais do governo.
- *Frequência ou periodicidade (frequency)* é a regularidade com que os relatórios são publicados.
- *Oportunidade (timeliness)* refere-se ao lapso de tempo envolvido na divulgação desses relatórios.
- *Relevância (relevance)* refere-se à extensão em que os relatórios fornecem aos usuários (legisladores, cidadãos e mercados) as informações de que precisam para tomar decisões eficazes.
- *Abertura (openness)* refere-se à facilidade com que o público pode encontrar informações, bem como influenciar e responsabilizar os governos por suas decisões de política fiscal.¹⁵

Conforme assinalam Jordan *et al.* (2016), ao fornecer, em tempo hábil, informações financeiras compreensíveis e relevantes, os governos têm, também, a chance de educar seus cidadãos. Esta educação pode aumentar a confiança no governo, construir capital social, melhorar a legitimidade das ações governamentais e elevar o nível de participação da sociedade no processo fiscal. O cidadão informado é mais capaz de considerar opções financeiras e compreender seus impactos, assim como apoiar decisões da Gestão Pública. Portanto, fornecendo informações que a população entende, em termos relevantes para suas vidas, os entes estatais preenchem a lacuna entre os fornecedores de dados orçamentários tecnocráticos e os cidadãos que consomem esses dados (JORDAN *et al.*, 2016).

¹⁵ Grifo do autor.

Nesse tocante, cabe pontuar, que, embora ainda não haja um modelo especificando a forma como o Estado deve sistematizar a sua evidenciação sobre finanças públicas, muitas vezes têm-se recomendado o uso das diretrizes internacionais para a divulgação desse tipo de informação contidas no Código de Transparência Fiscal do FMI, inicialmente publicado em 1998 e atualizado em 2007, 2014 e 2018 –, que se baseiam em quatro pilares com elementos-chave da transparência fiscal, sendo eles:

- Pilar I: Relatórios Fiscais, os quais devem fornecer uma visão geral abrangente, relevante, oportuna e confiável da posição financeira e do desempenho do governo.
- Pilar II: Previsões Fiscais e Orçamento, que devem fornecer uma declaração clara dos objetivos orçamentários do governo e das intenções de política, juntamente com projeções abrangentes, oportunas e confiáveis da evolução das finanças públicas.
- Pilar III: Análise e Gestão de Risco Fiscal, segundo os quais os governos devem divulgar, analisar e gerenciar os riscos para as finanças públicas e garantir uma coordenação eficaz da tomada de decisões fiscais em todo o setor público.
- Pilar IV: Gestão da Receita de Recursos, a qual deve fornecer um quadro transparente para a propriedade, contratação, tributação e uso de dotações de recursos naturais. (FMI, 2018, p. 3-4, tradução nossa).

Cada mencionado pilar do Código contém um conjunto de dimensões, e cada dimensão é composta de princípios. O Pilar I é o que melhor está alinhado com os objetivos da presente pesquisa. Os 12 princípios que o compõem estão agrupados nas seguintes dimensões de relatórios fiscais: 1) cobertura, 2) frequência e oportunidade, 3) qualidade e 4) integridade.

Nos Estados Unidos (EUA), conforme sinalizam Jordan *et al.* (2016), algumas organizações profissionais, como o Conselho dos Padrões de Contabilidade Governamental (*Governmental Accounting Standards Board - GASB*), Associação de Diretores de Finanças do Governo (*Government Financial Officers Association - GFOA*) e Associação dos Contadores do Governo (*Association of Government Accountants - AGA*), também disponibilizam várias recomendações e diretrizes para relatórios públicos do país.

Para Jordan *et al.* (2016), especialmente no que diz respeito a pontos complexos e controversos como orçamento e política fiscal, a falta de informações efetivas inviabiliza a participação da sociedade. De acordo com Jordan *et al.* (2016), ao pesquisarem sobre esses assuntos nos âmbitos dos governos estaduais e locais nos EUA, estudiosos verificaram que os relatórios financeiros divulgados ao público são bastante extensos e disponibilizados em diferentes formatos, sem que haja um padrão pré-definido. Além disso, os autores citam uma pesquisa realizada, em 2010, pela AGA, a qual revelou que, embora a maioria dos cidadãos acredite ser responsabilidade do governo informá-los sobre as questões orçamentárias, eles também estão fortemente insatisfeitos com as informações a que têm acesso e acreditam que o governo falhou em ser transparente em relação aos gastos públicos (JORDAN *et al.*, 2016).

A esse respeito, Abreu (2017, p. 55) ressalta que “não há que se falar em transparência das contas públicas sem se falar da compreensibilidade dos demonstrativos produzidos pela Contabilidade”.

Conforme frisam Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013, p. 101), nesse processo, em que atua sobre o orçamento público, a Contabilidade ganha força como uma ferramenta útil à efetividade da Gestão Pública, uma vez que é utilizada de forma sistêmica, a fim de subsidiar decisões e realizações que cooperam para a sustentabilidade das finanças governamentais, “[...] retroalimentando-a substantivamente num círculo virtuoso de continuidade”.

Mediante a geração e evidenciação de tais informações, a Contabilidade aplicada ao Setor Público (CASP) auxilia os gestores governamentais na prestação de contas à sociedade. A atuação da Contabilidade Pública depende, por conseguinte, das ações dos entes estatais numa filosofia de governança pública¹⁶ relacionada à ação política da governabilidade com vistas ao equilíbrio econômico-financeiro (OLIVEIRA; CARVALHO; CORRÊA, 2013).

No Brasil, a CASP opera pautando-se nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que são compostas por um conjunto de resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e nas orientações contidas nos Manuais técnicos disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Por exemplo, no que diz respeito aos registros contábeis da renúncia fiscal, de acordo com a STN, para evidenciar as renúncias deve-se utilizar a metodologia da dedução de receita.

Quando se tratam de transparência fiscal e governança pública, segundo Abreu (2017), há uma boa parte da literatura que ressalta a importância do fornecimento de informação relativa às finanças públicas aos cidadãos, a fim de garantir a *accountability*. Acerca disso, pontue-se que, embora na língua portuguesa não exista uma palavra que corresponda ao termo *accountability* com a exatidão do significado, o sentido do seu conceito está voltado à forma de atuação do gestor público, que, para assegurar o Estado Democrático de Direito, deve estar pautada no dever de responsabilidade com os bens e recursos públicos, na transparência, na prestação de contas, no controle sobre o exercício do poder, na garantia de acesso à informação e na participação popular (ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; TRONQUINI, 2018).

¹⁶ Tendo em vista que o foco desta pesquisa está na evidenciação e transparência pública, não se pretende apresentar o tema da governança de forma detalhada e aprofundada, limitando-se o estudo a apenas tangenciar alguns de seus aspectos. Mesmo porque, como explicam Zorzal e Rodrigues (2015), dispondo o Brasil de normas legais que tratam da transparência e do acesso à informação, consequentemente, aborda-se direta ou indiretamente a governança pública (ZORZAL; RODRIGUES, 2015).

Do quanto exposto, nota-se que há uma relação simbiótica entre transparência fiscal e *accountability*, uma vez que seus conceitos mantêm intrínseca conexão.

Nesse sentido, é possível depreender que há duas questões em essência interligadas: a visibilidade ou *visibility* (diz respeito ao quanto do conteúdo da informação está disponível e ao quão fácil é de encontrá-lo) e a inferência ou *inferability* (diz respeito ao quanto de informação pode ser utilizada para gerar considerações verificáveis) (ANDRADE; RAUPP, PINHO, 2017).

No Brasil, o número de pesquisas sobre o tema em voga tem crescido, a partir de suas distintas facetas.

Mendonça e Deus (2017), por exemplo, visaram analisar a transparência fiscal no Brasil, por meio da qualidade das previsões orçamentárias, especificamente, os fatores determinantes do erro de previsão fiscal. Com esse intuito, os autores investigaram as condições de viés, eficiência, precisão dos dados de previsão fiscal e de assimetria que capturam a tendência a superestimar ou subestimar as previsões. Seus achados apresentam evidências de que as previsões do balanço orçamentário e de crescimento econômico são superestimadas (otimistas), representando uma fonte para um gerenciamento da política fiscal que incorra em viés de déficit. Os autores concluem que há falta de transparência ou presença de opacidade e verificaram ainda que, ao nível institucional, a *accountability* é um elemento importante para a prática de projeções orçamentárias não viesadas.

Em síntese, com vistas à garantia da adequada *accountability*, a literatura sugere que a informação evidenciada pelo Poder Público deve ser transparente, útil, relevante, compreensível, confiável, precisa e suficientemente oportuna para permitir a participação social no processo orçamentário (FMI, 2007, 2014; 2017; 2018; JORDAN *et al.*, 2016; ANDRADE; RAUPP, PINHO, 2017; TRONQUINI, 2018; PURON-CID; REDDICK; GANAPATI, 2019).

No entanto, como advertem Puron-Cid, Reddick e Ganapati (2019), para que efetivamente isto ocorra, ainda existem diversos obstáculos a serem superados, como mecanismos de participação ineficazes e a apatia do cidadão.

Do quanto visto até aqui, importa reforçar que as necessidades informacionais dos públicos interessados não se limitam às matérias orçamentárias e fiscais. A informação tutelada pelo Estado é um bem público (ZORZAL; RODRIGUES, 2015; RITTER *et al.*, 2017) e, para gerar valor, além de ser relevante, ela deve inserir-se em um contexto de questões com que os cidadãos se preocupam - tais como as problemáticas sociais e ambientais -, bem como possibilitar a compreensão de seus impactos sobre esses *stakeholders* (JORDAN *et al.*, 2016).

Assim, é imprescindível que sejam publicizados tanto os dados econômico-financeiros quanto os não econômico-financeiros que norteiam a ação dos gestores públicos, os quais, nos casos de não divulgarem tais informações, devem ser legalmente responsabilizados e receber as devidas sanções (ZORZAL; RODRIGUES, 2015; ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017).

Sem perder de vista o tema em pauta, importante é abordar a questão da transparência na evidenciação de informações sobre renúncia de receita, a ser tratada em seguida.

2.2.2.1 *Disclosure* e transparência sobre renúncia de receita

A preocupação com a evidenciação de informações transparentes sobre as receitas renunciadas pelo Poder Público é uma questão global.

Segundo Pureza (2006), mais recentemente, organismos internacionais, como o FMI, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), passaram a disseminar, ao redor do mundo, a necessidade da implementação de medidas para apuração das renúncias de receitas tributárias, fomentando a sua inclusão na lei orçamentária anual, e propagar algumas ações importantes, com o intuito de estimular os países a implementarem boas práticas de transparência fiscal voltadas, também, à divulgação das renúncias de receitas. Por exemplo, no Código de Transparência Fiscal do FMI, para a dimensão dos Relatórios Fiscais relativa à “cobertura da renúncia fiscal”, são sugeridas algumas práticas que a instituição classifica como “básicas”, “boas” e “avançadas”, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Descrição das práticas recomendadas pelo FMI para a divulgação da renúncia fiscal

Nº	DIMENSÃO	PRINCÍPIO	PRÁTICAS		
			BÁSICAS	BOAS	AVANÇADAS
1.1.4	Cobertura da renúncia fiscal	O governo divulga e gere regularmente todas as perdas de arrecadação decorrentes de renúncia fiscal.	A perda estimada de receitas decorrente da renúncia fiscal é publicada pelo menos anualmente.	A perda de receitas decorrente da renúncia fiscal é estimada por setor ou área de política e publicada pelo menos anualmente.	A perda de receitas decorrente da renúncia fiscal é estimada por setor ou área de política e publicada pelo menos anualmente. O tamanho da renúncia fiscal é objeto de controle ou de objetivos orçamentários.

Fonte: FMI (2014, 2018).

Como resultado de tais recomendações, atualmente, muitas nações, sobretudo as mais ricas, já adotaram a medida de, por meio da peça orçamentária, disponibilizar informações sobre renúncias fiscais. A experiência internacional demonstra que isso ocorre na Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Reino Unido e Suécia. Por sinal, dentre elas, Reino Unido e Canadá evidenciam não somente as estimativas das renúncias de receitas, mas também outras desonerações tributárias, enquanto que, nos Estados Unidos, a maior parte dos estados desenvolve relatórios pormenorizados de suas renúncias para anexar ao orçamento (PUREZA, 2006; PELLEGRINI, 2014; AZEVEDO; CABELLO, 2018). Além destes, cabe destacar também a Alemanha e a Áustria como exemplos de boas práticas, pois

[...] na Alemanha, as despesas diretas e os gastos tributários são divulgados num “relatório de subsídios”, abrangendo todas as formas de apoio não só na esfera federal, como também no âmbito das unidades territoriais. O relatório alemão é extremamente completo e bem circunstanciado, pois abrange todos os impostos diretos e indiretos, classificados por setor econômico e, dentro de cada setor, por tipo de imposto.

Grau semelhante de detalhamento foi introduzido na Áustria, que chega a classificar as informações por tipo de imposto, por código da função e por beneficiário (PUREZA, 2006, p.7).

De outro lado, na experiência brasileira, a renúncia de receita tributária é considerada como uma das maneiras mais complexas e menos transparentes de alocar recursos públicos, uma vez que, segundo explica Pureza (2006, p. 14),

[...] além de não se submeter ao crivo anual da aprovação orçamentária, sua efetiva aplicação depende de avaliações e decisões que geralmente extrapolam a esfera pública, sendo definidas de forma dispersa no âmbito dos beneficiários privados, em condições que nem sempre se coadunam com os objetivos mais amplos da política econômica.

No Brasil, a prática da contabilização e evidenciação dos incentivos tributários começou a ser difundida por iniciativa da Secretaria da Receita Federal (RFB), que, em 1984, publicou um estudo contendo um apanhado das leis que concedem incentivos fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados, imposto de importação e imposto de renda. Desde então, o órgão divulga, periodicamente, o quadro de incentivos tributários da União (PUREZA, 2006).

Contudo, como pontuado por Pellegrini (2014), mesmo não havendo conceito legal, a RFB poderia aprimorar a sua definição de renúncia fiscal e evidenciar os demonstrativos com explicações que possibilitassem a compreensão pelos diversos atores sociais. Além disso, para o autor, as notas divulgadas poderiam ainda elucidar as principais dúvidas dos analistas em finanças públicas, permitindo maior interação entre eles, o que possibilitaria, por conseguinte, a

formação de entendimentos comuns e o aperfeiçoamento dos demonstrativos e da própria lei.

Como já visto, o principal instrumento utilizado pelo governo para mensurar e divulgar as renúncias fiscais é a Contabilidade Pública, de forma que, ao fazê-lo, ela

estará proporcionando à sociedade e aos gestores governamentais importante informação com vistas ao gerenciamento, planejamento e transparência fiscal, tanto no que diz respeito à evidenciação das desonerações tributárias, ou perdas de arrecadação (lado da receita), quanto pelo aspecto da demonstração das políticas de benefícios governamentais a determinados setores, regiões e grupos sociais (lado da despesa) (TEIXEIRA, 2006, p. 34).

A Contabilidade Pública faz a demonstração dos montantes renunciados com a concessão de incentivos fiscais, em especial, por meio do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, constante do Anexo de Metas Fiscais da LDO para o respectivo exercício orçamentário.

Nesse sentido, cabe ressaltar que as informações contábeis “[...] subsidiam o exercício do poder de tributar dos estados (em sentido *lato*) e, até mesmo, contribuem com a fundamentação sustentável de políticas públicas voltadas ao bem-estar da sociedade” (OLIVEIRA; CARVALHO; CORRÊA, 2013, p. 92).

Porém, quando se trata de transparência fiscal, as ferramentas que norteiam a Contabilidade Pública ainda carecem de aprimoramento. No caso das renúncias de receitas tributárias, não foi estabelecido um padrão de divulgação nem nas NBC TSPs nem no MCASP, e este orienta, inclusive, que “a evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável” (MCASP, 2018, p. 63). Logo, a ausência de leis instituindo a padronização dos demonstrativos adjuntos aos anexos de metas fiscais pode, muitas vezes, levar os entes estatais a não apresentarem ou a apresentarem de forma incompleta as informações sobre as suas renúncias, prejudicando, assim, o acesso a elas pelos cidadãos e, por consequência, o exercício da fiscalização pela sociedade e pelos órgãos de controle externo.

Nesse viés, Teixeira (2006) empreendeu um estudo tratando sobre a importância e as dificuldades encontradas na evidenciação das renúncias de receitas tributárias federais pela Contabilidade Pública. Como maior obstáculo, o autor constatou existir falta de qualidade das informações divulgadas, tendo em vista elas não apresentarem atributos como tempestividade, confiabilidade e integralidade. Dentre outras razões, para ele, tal problema pode estar ligado à existência de lacuna legal em relação à natureza, ao registro e à evidenciação das receitas renunciadas, considerando que a promulgação das normas que as disciplinam (CF/88 e LRF) ocorreu bem depois da instituição da principal legislação que rege a contabilidade governamental, a Lei nº 4.320/1964.

Assim, a despeito de, no país, o dever de transparência na divulgação de informações sobre renúncia de receita ser um assunto polêmico, muitos estudiosos, como Pureza (2006), Teixeira (2006), Brandão (2013), Pellegrini (2014), Afonso *et al.*, 2014, Ritter *et al.* (2017), Azevedo e Cabello (2018) e Tronquini (2018) defendem a imprescindibilidade de tal evidenciação.

Para Azevedo e Cabello (2018),

A Lei da Transparência (LC 131/09, que alterou a LRF) determinou que todas as receitas, quanto ao seu *lançamento* e seu *recebimento*, sejam disponibilizadas em tempo real em meio eletrônico de acesso público. Mas não houve determinação *expressa* pela LRF de que as renúncias efetivadas deveriam ser evidenciadas pelos governos em tempo real (AZEVEDO; CABELLO, 2018, p. 5).

Quanto à necessária transparência na divulgação de informações sobre renúncia de receita, Brandão (2013), em sua pesquisa, defende que tal questão se relaciona, inclusive, à concessão de incentivos fiscais ambientais, de modo que “[...] a aplicação do regime jurídico da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser a mais ampla possível, permitindo a transparência na identificação do montante destinado aos estímulos fiscais instituídos”¹⁷ (BRANDÃO, 2013, p. 245).

Ritter *et al.* (2017), de sua parte, criticam o fato de que, em geral, os entes públicos dizem estar “cumprindo” a obrigatoriedade da transparência fiscal apenas por disponibilizarem um portal eletrônico com dados de receita e despesa, difíceis de interpretar pela maioria dos cidadãos, sem sequer constar o detalhamento das receitas renunciadas. Para os autores, os governos devem buscar entender os interesses estratégicos das partes interessadas em acessar informações sobre renúncia de receita, criando meios políticos para propiciar a cooperação entre estes atores e mitigar as resistências, que, *a priori*, podem inviabilizar a publicização destes dados.

Tronquini (2018), por sua vez, advoga acerca da ação estatal pautada na cibertransparência para permitir que o cidadão não só possa acessar as informações, mas também engajar-se nas escolhas administrativas sobre a renúncia de receita. Esclarece o autor que cibertransparência é um termo criado por Têmis Limberger (2017) para definir o vínculo das ideias de ciber (relações em rede) à de transparência, das quais se utiliza o Estado, ao disponibilizar na *internet* a informação pública que possibilita a participação e o controle social e, por conseguinte, a fiscalização do gasto público. Tronquini (2018) acredita que esta atuação

¹⁷ A presente pesquisa concorda com esse entendimento, tendo, por isso, o tema em epígrafe como objeto de estudo.

permite, ainda, um melhor desempenho dos órgãos de controle, inibindo condutas dos gestores públicos que tendam a omitir os valores tributários renunciados.

Destarte, a fim de que seja alcançada a consciência acerca do comprometimento dos formuladores e administradores de políticas públicas com a disciplina fiscal, bem como da necessidade de participação da sociedade organizada no acompanhamento e validação destas políticas, fundamental é que os entes estatais divulguem, na forma da lei, tais informações com a efetiva transparência aos cidadãos comuns e aos diversos outros *stakeholders*, de sorte que

[...] instituições independentes de pesquisa, analistas tributários e estudiosos interessados no tema possam avaliar o montante da renúncia fiscal e, assim, realizar análises mais circunstanciadas sobre a eficiência e efetividade das políticas de concessão de incentivos em vigor no país (PUREZA, 2006, p. 16).

Dito isso, cumpre lançar luz sobre os principais achados de alguns dos estudos empíricos nacionais já realizados sobre a temática aqui debatida.

No âmbito federal, a pesquisa do FMI (2017) avaliou as práticas de transparência fiscal do Brasil. Seus resultados revelaram, que, no tocante à cobertura da renúncia de receita, a apresentação das informações disponibilizadas nos relatórios fiscais, embora tenha sido classificada como “boa”, possui um “baixo” nível de importância para a política tributária do governo, posto que, no período de 2010 a 2016, a renúncia fiscal representou, em média, apenas 4% do Produto Interno Bruto (PIB) da União, o que, segundo a instituição, é relativamente baixo para os padrões internacionais.

No âmbito estadual, o trabalho realizado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) visou analisar as renúncias fiscais do ICMS divulgadas nos anos recentes pelos estados brasileiros. Em seu relatório final, publicado no ano de 2014, constatou-se serem poucos governos estaduais que disponibilizam, nas suas leis de diretrizes orçamentárias, informações explícitas e completas sobre a renúncia de receita do ICMS (AFONSO *et al.*, 2014).

Ritter *et al.* (2017) também procuraram investigar a transparência das práticas de renúncia fiscal dos estados. Adicionalmente, os autores buscaram verificar como a tecnologia de dados abertos poderia contribuir na diminuição da assimetria informacional e para um maior controle das receitas arrecadadas, por meio do alinhamento dos interesses dos públicos envolvidos. Dividindo a sua pesquisa em três eixos de análise, os autores analisaram as principais variáveis que provocam a resistência das partes interessadas quanto à política fiscal de renúncia de receita de cada estado do país. Desse modo, no eixo intitulado de “Políticas e Práticas Governamentais” os principais fatores de resistência encontrados foram: baixo incentivo político e gestão das informações. No eixo de “Sociedade Civil”, os achados apontam

para os seguintes fatores de resistência: complexidade técnica do tema e baixo engajamento. Já no eixo de “Inovadores”, os fatores de resistência mais observados foram: ausência de estudos acadêmicos e cultura de inovação. Por fim, seus resultados, demonstraram a opacidade das informações de renúncia fiscal nos estados estudados (RITTER *et al.*, 2017).

No âmbito municipal, por seu turno, estudos sobre transparência da renúncia fiscal ainda são incipientes (AZEVEDO; CABELLO, 2018).

Neste viés, Tronquini (2018), fundamentando-se nos pressupostos e na noção de cibertransparência, investigou se os dez municípios do estado do Rio Grande do Sul com maior PIB do ano de 2014 estão divulgando, em seus Portais da Transparência, informações sobre renúncia de receita. Seus achados mostram a opacidade das informações divulgadas, já que os municípios analisados não disponibilizaram nenhum demonstrativo evidenciando a utilização da prática de renúncia fiscal.

Já Azevedo e Cabello (2018), objetivaram, em seu trabalho, avaliar a transparência e o controle das renúncias fiscais em municípios brasileiros acima de 500 mil habitantes, assim como constatar qual a relação destas renúncias com as transferências intergovernamentais recebidas no período de 2013 a 2016. Para tanto, além de terem sido coletadas as informações diretamente nos portais das prefeituras e das câmaras municipais, solicitaram-se informações a estes órgãos via LAI. As informações levantadas foram analisadas por meio de regressão linear com dados em painel. Os autores verificaram a existência de problemas na transparência e controle sobre os gastos tributários dos municípios estudados e, também, que há uma associação negativa das receitas renunciadas com as transferências interconstitucionais recebidas.

Em face de tudo quanto revelado, percebe-se, pois, que as evidências empíricas reforçam o entendimento, que se aplica a todos os entes políticos, segundo o qual:

É completa a falta de padronização na divulgação das leis de diretrizes e de seus conteúdos. Cada estado divulga os instrumentos por um órgão diferente, porém, a falta de harmonização mais relevante respeita ao conteúdo. Em particular, no caso da renúncia, nem todos os estados a estão apresentando, mesmo depois de editada a LRF. Ademais, não é possível saber se os estados que estimam a renúncia seguem uma metodologia minimante próxima (AFONSO *et al.*, 2014, p. 22).

Fica claro, então, que o uso de renúncias fiscais como uma política pública que visa alcançar determinados fins constitucionais de incumbência dos entes políticos deve levar as autoridades, notadamente as locais, a atuarem com a devida responsabilidade na gestão fiscal e, conseqüentemente, a buscarem promover de forma efetiva a transparência dos valores renunciados com os incentivos fiscais concedidos (BRANDÃO, 2013; AZEVEDO; CABELLO, 2018).

É de enorme relevância, portanto, que os governos possuam este entendimento, até mesmo porque a renúncia de receita tributária não produz somente efeitos financeiros e contábeis. Tais impactos são multidimensionais - a exemplo dos desenvolvimentos social e ambiental - e devem ser considerados, a fim de não ferir o interesse público, bem como de não retirar direitos daqueles que mais carecem da atuação do Estado (TRONQUINI, 2018, p. 128).

Assim sendo, cumpre apresentar a seguir o ponto de inflexão entre transparência, evidenciação de informações públicas e sustentabilidade ambiental.

2.2.3 Evidenciação de informações públicas e transparência sobre sustentabilidade

As tomadas de decisões dos governos têm um grande impacto ambiental, social e econômico. Por conseguinte, especialmente em meio ao atual cenário de crise nas finanças públicas – em que há elevada proporção de gastos públicos, cujos efeitos se estendem na economia – mister é que os governos busquem operar de acordo com princípios de desenvolvimento sustentável.

Vê-se, nessa conjuntura, que diversos *stakeholders* têm cada vez mais convocado o setor público para garantir que suas ações cumpram critérios de responsabilidade socioambiental e que mais informações sobre sustentabilidade sejam publicizadas, a fim de explicitar seus objetivos, motivar ações futuras e prestar contas à sociedade (ALCARAZ-QUILES; NAVARRO-GALERA; ORTIZ-RODRÍGUEZ, 2014).

Mostram Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera e Ortiz-Rodríguez (2014) que, sob esta ótica, organismos internacionais - como a OCDE (2006), a União Europeia (2007, 2011, 2012), o Banco Mundial (2008), a *AccountAbility* (2008a, 2008b), a Organização das Nações Unidas (Pacto Global da ONU, 2009), a Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional (*United States Agency for International Development* – USAID, 2011) e a IFAC (2013a, 2013b) - têm incentivado os entes estatais a publicar informações sobre a sustentabilidade de suas políticas públicas e sobre seu impacto socioambiental.

Na reunião de São Petersburgo (Rússia) realizada no ano de 2013, por exemplo, o G-20, destacou, a pedido da IFAC, a necessidade de o setor público aumentar a transparência e executar de forma sustentável a responsabilidade com relação à sua gestão e ao desenvolvimento, já que a publicação de informações sobre sustentabilidade, além de promover maior transparência, é, de uma forma geral, benéfica para o setor público (ALCARAZ-QUILES; NAVARRO-GALERA; ORTIZ-RODRÍGUEZ, 2014).

Os aludidos autores, visando ampliar a discussão no campo da transparência governamental sobre sustentabilidade, realizaram uma pesquisa empírica investigando as práticas de divulgação *online* de informações, como um importante elemento do compromisso do Estado com o desenvolvimento sustentável. Com este fito, Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera e Ortiz-Rodríguez (2014) efetuaram uma análise do conteúdo das informações evidenciadas nos sites de 17 governos regionais da Espanha e sua relação com determinadas variáveis, selecionadas com base em pesquisas anteriores sobre o tema. Pautando-se nas diretrizes do *Global Reporting Initiative* - GRI, em seus resultados, identificaram os seguintes determinantes que podem favorecer a divulgação de informações sobre a sustentabilidade das políticas públicas pelos entes estatais: fatores socioeconômicos (como densidade populacional, educação e acesso à *internet*) e fatores de governo eletrônico (como o fornecimento de informações públicas *online*, o nível de serviços *online* oferecidos, a porcentagem de procedimentos concluídos após o início do acesso *online* e a disponibilidade de banda larga).

No cenário nacional, Nóbrega (2017) realizou uma análise de casos conhecidos de transparência e evidenciação *online* de informações ambientais, nos cinco anos subsequentes à promulgação da Lei de Acesso à Informação. A autora verificou que, no episódio da transparência dos programas de despoluição da Baía de Guanabara, na cidade do Rio de Janeiro (RJ), por exemplo, o grau de transparência dos órgãos analisados foi avaliado como baixo, visto que foram evidenciados vários problemas recorrentes na esfera pública, tais como estruturas pouco amigáveis dos sítios eletrônicos, falta de informações nas páginas eletrônicas oficiais, armazenamento incompleto de dados, informações com linguagem técnica e de difícil compreensão e não conformidade legal quanto aos prazos de respostas aos pedidos de informação.

Assim sendo, fato é que, se os dados forem disponibilizados de maneira amigável às partes interessadas, conseqüentemente, serão gerados mais efeitos positivos do que se fossem simplesmente divulgados dados brutos ao público, pois informações mais precisas, detalhadas e alinhadas com o objetivo de uma política podem ser mais eficazes para alcançar melhores resultados (MATISOFF, 2013).

Nesse sentido, Matisoff (2013) chama a atenção para o fato de que, por outro lado, quando os programas de divulgação obrigatória se tornam ineficazes, muitas vezes é devido ao tipo de informação fornecida e à forma como ela é divulgada. Para essa falta de eficácia, os estudiosos apontam para uma série de outras explicações, dentre as quais estão: inadequação do projeto de divulgação, como os meios pelos quais as informações devem ser divulgadas (seja eletrônico seja de outra forma); os atributos da informação divulgada, como padronização,

precisão e compreensibilidade; ou então a quantidade de informações divulgadas (se informações completas ou parciais) (GUPTA; MASON, 2016).

Contudo, cumpre ressaltar que a transparência por si só não é capaz de mitigar todos os males governamentais. Uma sociedade informada é uma condição necessária, mas não suficiente para uma efetiva participação pública. Como demonstrado, é necessário que os governos busquem melhorar a qualidade e a eficácia da transparência, de maneira que a informação disponibilizada ao cidadão satisfaça à sua demanda por utilidade, relevância e oportunidade. O benefício público da transparência concentra-se, portanto, em o governo não somente buscar ser eficiente, eficaz e atingir objetivos, mas também em atuar de forma justa para beneficiar a sociedade e o meio ambiente, fornecendo informações que gerem valor social, econômico e ambiental aos seus usuários (PURON-CID; REDDICK; GANAPATI, 2019).

2.2.3.1 Usuários das informações evidenciadas

Nas últimas décadas, o envolvimento das partes interessadas cresceu significativamente e tem se tornado um dos elementos importantes para o avanço da agenda de sustentabilidade nos governos. Por isso, as autoridades locais devem identificar seus atores relevantes, a fim de buscar compreender as suas necessidades (MIDIN; JOSEPH; MOHAMED, 2016).

Quando se trata, por exemplo, do setor de construção verde, além, obviamente, dos próprios entes municipais, os principais grupos de interesse nos processos de divulgação são, segundo Olubunmi, Xia e Skitmore (2016), os arquitetos, construtores, consultores, proprietários de projetos, inquilinos, clientes e funcionários. Os autores reforçam que, embora muitos *stakeholders* estejam envolvidos neste ramo, as informações e questões relativas aos incentivos voltados aos edifícios verdes são amplamente focadas nos proprietários do projeto, pois a sua influência é maior, em razão de sua posição como importantes tomadores de decisão.

Ademais, no setor de construções sustentáveis, em virtude dos fluxos crescentes de informações, a transparência atrai também intermediários importantes e poderosos, tais como auditores, verificadores e certificadores das informações divulgadas. Esses novos atores têm grande potencial para moldar o impacto da transparência na governança da sustentabilidade, em nível local (GUPTA; MASON, 2016).

Mas, para além do fornecimento regular de informações, consoante explanam Midin, Joseph e Mohamed (2016), o engajamento da sociedade civil pode ser estimulado de distintas maneiras pelo Estado, incluindo diálogo, consulta e parceria, de modo que o *feedback* e as ideias deles sejam incorporados nas decisões públicas tomadas.

Em caráter ilustrativo, um bom exemplo é a divulgação no setor energético. Segundo Hsu (2014), esse processo é custoso e exige uma quantidade não trivial de trabalho por todas as partes envolvidas - formuladores de políticas, legisladores, donos de edifícios, investidores, inquilinos, consultores, acadêmicos, dentre outros -, na medida em que, antes que qualquer pessoa interessada possa obter acesso, as informações precisam ser coletadas, estruturadas, analisadas e, só então, divulgadas. É ante a este quadro que os diversos públicos de interesse são levados a achar o devido equilíbrio entre custo e eficácia da evidenciação de tal informação (HSU, 2014).

Portanto, para alcançar o desenvolvimento sustentável, o Poder Público não pode trabalhar sozinho e, por conseguinte, precisa do apoio dos usuários das informações por ele divulgadas, que têm o poder de influenciá-lo.

Dito isso, no tópico seguinte inicia-se a discussão acerca da finalidade extrafiscal dos tributos e do uso de incentivos fiscais ambientais.

2.3 Extrafiscalidade e incentivos fiscais ambientais

Segundo Paulsen (2017), tem-se a acepção de extrafiscalidade sempre que, na configuração dos tributos, a lei busca outros objetivos que não os meramente arrecadatórios, empregando-os como meio para estimular determinadas condutas. Conceitualmente, “diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal, quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador [...]” (PAULSEN, 2017, p. 26).

Em termos de utilização do caráter extrafiscal (ou regulatório) dos tributos no sentido estrito, que compreende apenas as normas tributárias indutoras, encontram-se os incentivos fiscais.

Brandão (2013, p. 91) define incentivo fiscal como um “[...] mecanismo regulatório que busca a indução dos destinatários da norma tributária a praticarem condutas desejáveis, sob o prisma do interesse coletivo”. Assim, tal instituto será usado quando uma situação específica voltada à consecução de desígnio constitucionalmente plausível demandar um tratamento tributário diferenciado, de sorte que “o ente tributante abstém-se de exigir tributo (total ou parcialmente) (BRANDÃO, 2013, p. 91).

É nesse contexto que se inserem os estímulos fiscais com fins ambientais, que implicam em renúncias de receitas. Assim sendo, nesta seção será visto o instituto da renúncia de receita, apresentando-se suas definições e os requisitos legais para a sua concessão. Além disso tratar-

se-á acerca do uso de incentivos fiscais ambientais como um tipo de política tributária, e, em especial, da tributação ecológica, que (com a rigorosa observância aos preceitos legais), conforme mostram Pessoa (2008) e Brandão (2013) em seus estudos, tem sido recomendada em todo o mundo como uma adequada ferramenta para fomento à proteção ambiental e, conseqüentemente, ao desenvolvimento sustentável.

2.3.1 Renúncia de receita

Ao abordar a extrafiscalidade e as políticas fiscais que os entes públicos podem instituir para estimular determinadas condutas pelos contribuintes, mostra-se de extremo relevo trazer à baila o tema da renúncia de receita com a concessão de incentivos tributários. A matéria em destaque também está ligada à gestão financeira do Estado, devendo, por isso, ser alvo de atenção governamental, bem como das demais partes interessadas.

Quando se trata do manejo das renúncias de receita dentro do âmbito nacional, este precisa ocorrer em conformidade com os ditames contidos na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, nas normas infralegais de controle elaboradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, com vistas a impedir a sua utilização arbitrária, em afronta aos princípios administrativos (art. 37 da CF/88) ou por comprometimento das receitas arrecadadas pelo Estado (AZEVEDO; CABELLO, 2018). Ademais, como mostra Teixeira (2006), sabe-se que, com a promulgação da LRF, a responsabilidade na gestão e a transparência fiscal passaram a ganhar maior destaque, inclusive no que diz respeito aos gastos tributários.

A partir das considerações tecidas, aduz-se que, desde que os efeitos das renúncias de receita sejam devidamente mensurados e demonstrados publicamente de maneira adequada aos cidadãos, bem como existam meios de controle social, a sua utilização é uma política pública válida (AZEVEDO; CABELLO, 2018). Nesse sentido, é pertinente discutir nos subtópicos a seguir sobre os conceitos e definições de renúncia de receita, assim como aventar acerca dos requisitos legais para a sua concessão, seus possíveis efeitos financeiros e a forma como a temática é tratada na LRF. Por último, será debatida a questão da transparência na evidenciação de informações sobre renúncia fiscal.

2.3.1.1 Definição de renúncia de receita

De acordo com Brandão (2013), o instituto da renúncia de receita é de elevada importância, uma vez que representa o valor que o erário absteve-se de receber tendo em vista

o alcance de um fim constitucionalmente estabelecido.

A utilização de renúncia de receita consubstancia uma política pública voltada a concretizar determinados objetivos constitucionais de interesse público, por meio, por exemplo, da promoção do desenvolvimento econômico, social e/ou ambiental no ente que a instituiu (BRANDÃO, 2013; AZEVEDO; CABELLO, 2018).

Considerando especificamente a renúncia de receita de natureza tributária¹⁸, conforme explicam Brandão (2013) e Leite (2016), esta diz respeito à diminuição do quantitativo estimado da receita proveniente da concessão de quaisquer incentivos fiscais num determinado período de tempo.

Segundo o FMI (2014, p. 20), as “renúncias fiscais são concessões, reduções, desonerações ou isenções em relação a uma estrutura tributária “normal” que reduzem a arrecadação do governo”.

Na literatura especializada são apresentados variados conceitos sobre o significado de renúncia de receita tributária, lançando mão de distintas expressões para o aludido instituto, a exemplo de: benefício tributário, benefício fiscal, desoneração tributária, gasto tributário, renúncia fiscal, renúncia de receita, dentre outros (AZEVEDO; CABELLO, 2018).

Sendo assim, cumpre frisar que, tendo em vista o uso da renúncia como uma forma de alocação dos recursos públicos, a receita fiscal renunciada também é denominada de “gasto tributário”, uma definição muito empregada em vários países da OCDE, mas ainda não tão disseminada no Brasil (PUREZA, 2006).

Historicamente, este enfoque teve origem em 1967, nos Estados Unidos, quando Stanley Surrey, então Secretário de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos EUA, fez uma referência exclusiva a “[...] dispositivos existentes na legislação do imposto de renda, que não faziam parte da estrutura do imposto e que asseguravam uma redução da carga tributária” (PUREZA, 2006, p. 5). À época, concluiu-se que essas transações deveriam receber tratamento de despesas, instituindo-se uma ficção jurídica. Assim sendo, em 1968, foi criado o termo “*tax expenditure*”, cuja tradução literal é “despesa tributária” ou “gasto tributário”, para denominar as reduções de receita pública decorrentes dos benefícios fiscais (HENRIQUES, 2009).

Como esclarecem Azevedo e Cabello (2018), a renúncia de receita é uma configuração atípica e invisível de gastos públicos, a qual, diferente das despesas orçamentárias, ocorre *off-budget*, isto é, torna-se uma forma de gasto por fora do orçamento. Com efeito, conforme

¹⁸ Frise-se que as renúncias de receitas de natureza tributária são as que possuem maior representatividade, estando, assim, o foco do presente estudo restrito apenas a elas, haja vista o seu alinhamento com o tema central ora abordado.

esclarece Henriques (2009), justamente por não acarretarem reais movimentos monetários e orçamentais (por se tratarem de créditos virtuais), os gastos tributários ou renúncias fiscais ficaram conhecidos como “gastos sombra” (*shadow expenditures*).

No Brasil, tais estímulos tributários ensejam a observância dos critérios dispostos na LRF, que, em seu art. 14, § 1º, determina as principais modalidades de renúncia de receita, a saber:

§ 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.

Quanto aos aspectos definidores da matéria, Afonso *et al.* (2014) explicam que, apesar de existirem diversos textos legais sobre tal instituto no país, o conceito de renúncia fiscal não está consolidado, o que gera uma dificuldade hermenêutica para as partes interessadas.

Pureza (2006), investigando criticamente o marco regulatório da legislação e os conceitos relacionados à aprovação de renúncias de receita tributária federais, assinala que a definição apresentada pela LRF é demasiado subjetiva e abrangente, suscitando diversas interpretações pelos especialistas, e, em alguma medida, arbitrariedade na aplicação da lei pelos gestores públicos. A autora chama a atenção para o fato de que

[...] A diversidade de concepções, que, a princípio, pode parecer salutar num contexto de discussão teórica, pode se tornar prejudicial quando se trata de tomar decisões minimamente consistentes em relação a políticas públicas que envolvam a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

Por outro lado, a inexistência de uma definição precisa dos elementos caracterizadores da renúncia de receita fiscal, dificulta o seu monitoramento, pois dá margem à apuração de números que guardam falhas de consistência ao longo do tempo, comprometendo a credibilidade das informações prestadas pelos órgãos públicos encarregados de sua apuração (PUREZA, 2006, p. 5).

Nessa perspectiva, Pellegrini (2014) argumenta que, de forma a atender os dispositivos da LRF e da Constituição Federal, o ideal seria que no ordenamento brasileiro houvesse uma definição clara e adequada de renúncia de receita, a ser compulsoriamente adotada. Ademais, o autor acrescenta que “a definição precisaria ser capaz de separar as desonerações que integram das que não integram a estrutura básica do sistema tributário, reduzindo a margem para o uso indevido de critérios. A própria LRF seria um local indicado para isso” (PELLEGRINI, 2014, p. 25).

Até mesmo em nível mundial, apesar das iniciativas de organismos internacionais, como o FMI e a OCDE, ainda não há uma uniformidade nas definições de renúncia fiscal, o que tem prejudicado as comparações entre países e afetado a realização de pesquisas. Como resultado, as dúvidas e as controvérsias entre os especialistas permanecem irresolutas (PUREZA, 2006;

PELLEGRINI, 2014).

Ocorre que, conforme ressaltam Azevedo e Cabello (2018), não há consenso entre os pesquisadores acerca da nomenclatura mais adequada a se adotar, sendo que cada estudioso defende um ponto de vista, a depender do recorte utilizado.

Dessa forma, partindo-se das diferentes terminologias, a fim de não dar margem a confusões semânticas, no estudo aqui empreendido, optou-se por se utilizar os termos “renúncia de receita tributária”, “renúncia fiscal” e “renúncia de receita”, empregando-os como sinônimos.

Frente a essas questões, certo é que, no Brasil, a existência de dificuldades provenientes da falta de uma linguagem comum sobre renúncia de receita tributária pode prejudicar desde a atividade parlamentar até a consistência das informações evidenciadas pelo Poder Executivo (PUREZA, 2006).

2.3.1.2 Requisitos legais para a concessão da renúncia de receita

A renúncia de receita é tida como um dos possíveis modos de o governo aplicar os recursos públicos, a qual, como já abordado, deve voltar-se a determinados desígnios da Constituição. Quando instituída com essa finalidade, a renúncia gera um custo tributário que, muitas vezes, é análogo ao de uma programação orçamentária (PUREZA, 2006).

De tal sorte, por ser oriunda de estímulo fiscal concedido pelo Estado, a renúncia de receita só pode ocorrer por meio de autorização de lei específica. Ademais, como explica Cavalcante (2018, p. 203), também

[...] é preciso destacar o fato de que incentivos fiscais sempre implicam renúncia de receita potencial, devendo ser tecnicamente justificados, mesmo nos casos em que ainda não se iniciou a cobrança de tributos.

Em resumo, como explanam Azevedo e Cabello (2018), a renúncia de receita funciona como se o governo devolvesse aos contribuintes - pessoas físicas ou jurídicas - os recursos recebidos, que se tornam um gasto tributário. Desse modo, a concessão ou ampliação de incentivos fiscais que resultem em renúncia de receita tributária deve obedecer aos normativos de controle da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse contexto, de acordo com os preceitos constitucionais (art. 165, § 2º) e com o que estabelece a LRF (art. 4º, I, § 1º, § 2º, I, II e V), é mandatário o atendimento ao quanto disposto na lei de diretrizes orçamentárias.

Além do mais, diante da necessidade de se verificar os impactos de qualquer renúncia

de receita no orçamento, a CF/88, por meio do art. 165, § 6º, determinou 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”.

Note-se que o mencionado dispositivo contém o princípio da transparência orçamentária, que é um desdobramento do princípio da transparência tributária (inserido no § 5º do art. 150 da CF/88). Este contexto normativo está relacionado também com o princípio da publicidade orçamentária, que além de estar expressamente estabelecido no art. 37 da Lei Maior dentre o rol dos princípios gerais aplicáveis a toda a administração pública direta, indireta ou fundacional - de qualquer das esferas de Poderes -, dada a sua importância, a Constituição ordenou, dentre outras determinações, a sua aplicação em relação aos projetos de leis orçamentárias (art. 166, § 7º) (HARADA, 2017).

Fica claro, assim, o disciplinamento disposto na Constituição sobre a obrigatoriedade de transparência dos montantes tributários renunciados.

Ainda, é necessária a observância ao que determina integralmente o artigo 14 da LRF, *in verbis*:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

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

Ademais, a LRF, por meio do § 2º do art. 14, estabelece também que, se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício fiscal estiver ligado a modalidades que demandem a demonstração de medidas de compensação da receita (aumento de alíquota, instituição de tributo ou contribuição), o benefício só entrará em vigor quando tais medidas forem implementadas.

Entretanto, conforme adverte Pureza (2006), apesar da imposição da lei, continua a haver uma grande resistência em se fazer cumprir os ditames do mencionado artigo, na medida em que isso gera um ônus político à autoridade que intenta conceder ou ampliar o incentivo.

Por essa razão, faz-se mister o aperfeiçoamento do controle sobre tais políticas públicas, para que se possa identificar os montantes tributários renunciados, visto que

“[...] quando é estipulado o valor despendido pela instituição de um tratamento tributário mais benéfico, o exame acerca da sua adequação aos propósitos para os quais foi instituído fica muito mais palpável e factível” (BRANDÃO, 2013, p. 171).

De fato, não obstante, na prática, as evidências empíricas indiquem a existência de grande fragilidade nestes controles e, por conseguinte, a necessidade de que eles sejam mais efetivos, a CF/88, em seu art. 70, apregoa, de forma categórica, o dever de fiscalização sobre essas renúncias, mediante os controles externo e interno de cada Poder (TEIXEIRA, 2006).

Corroborando com esse entendimento sobre a ausência de controle e os prejuízos decorrentes de renúncias fiscais em desacordo com as previsões legais, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON editou, em 25.11.2016, a Resolução nº 6/2016 contendo as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3.210/2016 referentes à temática “receita e renúncia de receita” (CAVALCANTE, 2018, p. 211). Tais orientações estão voltadas “[...] à definição de parâmetros nacionais uniformes e suficientes a sua implementação pelos Tribunais de Contas” (ATRICON, 2016, p. 2).

Entretanto, embora esta iniciativa seja louvável, como pondera Cavalcante (2018, p. 214):

A crítica que não se poderia deixar de registrar relativamente à Resolução n. 6/2016 é sobre a falta de menção ao critério ambiental como possibilidade de fundamento e controle dos incentivos fiscais. Mais uma vez, os órgãos de controle se limitaram a referenciar os critérios sociais e econômicos, quando deveriam também apontar expressamente instrumentos legais para fomentar uma legislação fisco-ambiental sustentável.

2.3.2 As políticas de incentivos fiscais ambientais

Os danos causados ao meio ambiente implicam intervenção positiva do Estado. Esta atuação pode ocorrer por meio de incentivos e desincentivos de cunho tributário, em função de critérios ambientais (BRANDÃO, 2013; SCHOUERI, 2018).

Contudo, para a realidade brasileira, quando se tratam de instrumentos econômicos utilizados com propósitos ecológicos, Rodrigues (2018) assevera que a fiscalidade ambiental não é o mecanismo mais apropriado, na medida em que o Brasil, embora seja um dos países com maior sobrecarga tributária, ainda assim, permanece sendo uma nação em desenvolvimento. Ou seja, a introdução de novos impostos no ordenamento jurídico nacional, além de aumentar os já elevadíssimos encargos fiscais, não garante sanar os problemas para os quais eles teriam sido instituídos. O autor acredita que, de outro modo, a extrafiscalidade ambiental, sim, pode proporcionar resultados muito mais promissores, uma vez que

Serviria, então, a extrafiscalidade ambiental como vetor dessa mudança de comportamento, induzindo (compulsoriamente ou não) o produtor e/ou consumidor a tomar esta ou aquela atitude de acordo com as necessidades de preservação ambiental encampadas pelas normas tributárias. (RODRIGUES, 2018, p. 311).

Consoante esclarece Antunes (2019), em verdade, por meio da extrafiscalidade é possível a efetivação de diversos princípios ambientais¹⁹, a exemplo do Poluidor-pagador, da Prevenção, da Precaução, do Protetor-recebedor, da Informação Ambiental, da Participação Comunitária e do Desenvolvimento Sustentável. Este último, no ordenamento brasileiro, encontra-se delineado no *caput* do art. 225, da CF/1988, transcrito a seguir:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

Deste princípio, depreende-se que, por meio do desenvolvimento sustentável, é possível harmonizar desenvolvimento socioeconômico com a defesa ao meio ambiente (OLIVEIRA, 2017).

Nesse compasso, note-se que os incentivos financeiros (ou monetários) voltados às construções ecológicas são os mais comumente fornecidos pelos governos. No rol desses incentivos estão incluídos os incentivos fiscais, os subsídios diretos, os abatimentos e as taxas de aplicação de desenvolvimento com desconto, sendo que o incentivo fiscal é um dos mais popularmente concedidos pelo poder público a proprietários de edifícios verdes (OLUBUNMI; XIA; SKITMORE, 2016).

O tema ora suscitado encontra proeminência justamente neste fato, na medida em que, a partir da implementação de políticas tributárias em prol do meio ambiente, os diversos *stakeholders* conseguem avaliar melhor se aspectos como transparência no fornecimento de informações sobre os incentivos fiscais ambientais concedidos, responsabilidade na gestão fiscal e controle estão sendo desenvolvidos com efetividade pelo Poder Público.

Isto posto, registre-se que, da mesma sorte que os incentivos fiscais em geral, estes com viés ambiental carecem de algumas dificuldades na sua adoção pelo Estado. Desse modo, segundo Brandão (2013), os estímulos tributários ecológicos também são alvo de determinadas críticas por parte dos estudiosos, havendo quem argumente que, para a sua criação, além de serem necessários estudos multidisciplinares, os quais requerem recursos financeiros e humanos, é preciso aprimorar a fiscalização sobre a sua adequada aplicação e contrapartidas. A autora, porém, reforça que, antes de considerá-lo custoso, deve-se contabilizar a economia

¹⁹ No que tange à disciplina da atividade econômica, a Constituição Federal, em seu art. 170, VI, estabelece a sua submissão, dentre outros princípios gerais, àquele que prioriza a proteção do meio ambiente.

gerada pelo uso do incentivo fiscal ambiental, pois, ao colocá-lo na balança, tem-se observado que seus resultados positivos podem evitar despesas muito mais elevadas.

Além disso, embora haja escassez na legislação, jurisprudência e obras nacionais abordando os limites à criação de tal instituto, critica-se o mau planejamento e, conseqüentemente, o seu manejo equivocado. Desse modo, na literatura, já há um consenso acerca da necessidade de o incentivo fiscal verde:

- i) afigurar-se idôneo a fomentar o comportamento ambientalmente orientado; ii) produzir ganhos ambientais cujos efeitos positivos superem os negativos; iii) ser instituído em montante ajustado ao fim perseguido; iv) submeter-se a avaliação para identificação de distorções; v) ter duração limitada (BRANDÃO, 2013, p. 236).

Nesse sentido, Cavalcante (2018) acrescenta ser imperioso que se demonstre a relação custo-benefício para todo incentivo concedido, comprovando com clareza a *performance* da medida sobre a realidade a que objetive melhorar, mediante a apreciação contínua de seus resultados, uma vez que os estímulos fiscais, como instrumentos de política pública, ensejam renúncias de receita, com tratamento tributário diferenciado, em virtude de sua natureza excepcional. Logo,

[...] deve ser criado um procedimento sistematizado e também regular para análise técnica de cada incentivo fiscal com fins ambientais concedido, permitindo uma medição rigorosa dos efeitos econômicos e ambientais gerados, garantindo sua transparência e controle.” (CAVALCANTE, 2018, p. 215).

Ainda, a referida autora assevera que a ausência de transparência é um grave problema, pois não há uma apropriada divulgação das respectivas informações que permitam traçar um panorama geral dos incentivos fornecidos pelo governo. Cavalcante (2018) defende que, para a garantia da transparência, os entes públicos devem reunir todos os incentivos tributários ecológicos vigentes e evidenciá-los de forma clara e organizada, por meio da viabilização do livre acesso aos seus sítios eletrônicos oficiais.

Atualmente, no Brasil, é exatamente a falta de informação sobre a concessão dos incentivos fiscais que dificulta a análise das distorções do sistema fiscal, já que, muitas vezes, tais políticas tributárias ambientais encontram-se distribuídas em leis distintas, desconectadas e de difícil acesso, principalmente no âmbito municipal (CAVALCANTE, 2018).

Esta ênfase na esfera local reside no aumento das taxas de crescimento urbano, em que, cada vez mais, os Municípios têm utilizado o instituto em tela, em virtude de a expansão das cidades poder constituir uma externalidade decrescente do bem-estar social (KALKUHL *et al.*, 2018).

De outra parte, o Estado pode se valer, ainda, de incentivos formatados como certificações ambientais. Segundo Matisoff, Noonan e Flowers (2016), os participantes de

programas voluntários de construção verde, como as certificações LEED (*Leadership in Energy and Environmental Design*), empreendem dispendiosas ações privadas para construir edifícios verdes (ao usar materiais de construção de origem sustentável) e para certificar melhorias operacionais que reduzem os custos das operações (resultando em ganhos de eficiência energética). Tais ações sinalizam para as partes interessadas que quem as praticou está proporcionando externalidades ambientais positivas, implicando em benefícios de reputação frente aos que não as realizam (MATISOFF; NOONAN; FLOWERS, 2016).

Quando se trata do âmbito local, Martins (2010) entende que, no Brasil, a utilização de incentivos fiscais é um “Poder-Dever” do Município e não uma faculdade, de modo que, caso haja possibilidade e mantendo-se equilibradas as finanças públicas, o governo, visando à promoção da cidade, tem a obrigação de valer-se de tais instrumentos. Para isto, entretanto, é mister a criação de lei específica e exclusiva, bem como haver destinação, na lei de diretrizes orçamentárias e no plano plurianual, dos recursos de que a gestão municipal dispõe.

Com efeito, a fim de que sua concessão seja válida, os incentivos fiscais criados devem obedecer ao que determina o art. 14 da LRF, para não impactar negativamente o orçamento ou, caso venha a gerar impacto, que este seja compensado por arrecadação adicional (MARTINS, 2010).

2.3.2.1 Os tributos ecológicos

Com o lastro dos incentivos fiscais ambientais firmado, cumpre pôr destaque sobre a tributação ecológica, haja vista que o tributo serve de ferramenta para internalizar os custos ambientais, sendo, desse modo, a defesa ambiental campo fértil para o uso de normas tributárias indutoras (BRANDÃO, 2013; SCHOUERI, 2018).

Segundo explanam Aragão (2014) e Schoueri (2018), a ideia do tributo como mecanismo de controle ambiental foi proposta pelo economista Pigou, o qual defendia que o Estado deveria fazer o poluidor pagar um valor proporcional à poluição por ele gerada. No entanto, como mostra Monzoni (2013), foi a partir da RIO 92 que a questão sobre a necessidade de desenvolvimento e aplicação de uma política de tributação voltada para proteção ambiental passou a fazer parte da agenda internacional.

Cabe esclarecer que, em termos de eficácia, discute-se se o meio ambiente deve ser protegido partindo dos pressupostos do princípio poluidor-pagador, fazendo com que quem polui arque com a degradação ambiental de que ele é responsável (obrigando-o a internalizar as externalidades negativas) ou se a melhor escolha seria a que se aproxima das premissas do

princípio da precaução, voltadas ao fomento de políticas indutoras para aqueles que implementem medidas ambientalmente benéficas (estimulando/premiando aqueles que produziram externalidades positivas) (MONZONI, 2013).

Assim sendo, na pesquisa aqui empreendida, defende-se a segunda opção, considerando-se que a vertente da tributação ecológica que está alinhada ao objetivo central deste estudo é a que se refere à desoneração fiscal.

Quanto ao conceito, considera-se que “são impostos ecológicos quando o fato tributável é a poluição, passada, atual, ou potencial, ou, de uma forma mais geral, a utilização de recursos ambientais.” (ARAGÃO, 2014, p. 177).

No Brasil e em diversos outros países cada vez mais a tributação ecológica vem sendo empregada, por meio da criação dos tributos “verdes”, também conhecidos como tributos ambientais, tributos ecológicos, *ecotaxes*, ecotributos ou eco-impostos (AMADO, 2014).

Acerca do contexto brasileiro, observa-se que os tributos ecológicos têm sido utilizados por entes políticos de todas as esferas de governo.

No âmbito federal, pode-se citar o Imposto Territorial Rural – ITR, criado por meio da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que prevê a isenção deste tributo para proprietários de áreas de preservação permanente, de reserva legal, de servidão florestal e de Reservas Particulares do Patrimônio Natural, desde que atendam aos requisitos estabelecidos na lei. É possível mencionar também o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, cujo Decreto Federal n.º 755, de 19 de fevereiro de 1993, reduziu as suas alíquotas para os automóveis movidos a etanol. Ademais, em trâmite no Congresso Nacional existem muitos projetos de leis que versam sobre incentivos fiscais ambientais (BRANDÃO, 2013).

No âmbito estadual, destacam-se o “ICMS Ecológico”, que embora não se constitua essencialmente como um incentivo fiscal (uma vez que só representa um repasse financeiro de receitas públicas aos Municípios que tenham adotado algum critério ambiental), devido à sua importância no país, foi implementado por inúmeros estados e o “IPVA Verde”, por meio do qual os estados concedem isenções ou redução de alíquota para veículos que sejam movidos por tecnologia de combustível menos poluente (BRANDÃO, 2013; BARROS, 2018).

No âmbito municipal, a maior parte dos diversos incentivos fiscais ambientais concedidos refere-se ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Por meio da lei que institui “IPTU Verde”, os entes municipais concedem desconto sobre o valor do imposto para os proprietários que implementarem determinadas práticas sustentáveis nos imóveis urbanos (BRANDÃO, 2013; BARROS, 2018). Ademais, um outro incentivo que também possui potencial de ser utilizado é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Para a

concessão do “ISS Verde”, o legislador municipal pode usar como um dos critérios a prestação de serviços menos danosos ao meio ambiente ou que, quando prestados, configurem situação em que, sob o viés da sustentabilidade, poder-se-ia ocorrer a redução das alíquotas do ISS (BARROS, 2018).

Diante de tudo quanto revelado, assim como sustenta Brandão (2013), defende-se neste estudo que, por objetivarem a defesa do meio ambiente e, por conseguinte, a efetivação de um desenvolvimento sustentável, os incentivos tributários ecológicos, em especial o IPTU Verde (que será mais detalhadamente estudado em subtópico específico), representam um instrumento para a aplicação da política ambiental adequado à realidade contemporânea. Por esse motivo, sobreleva-se a necessidade de os entes municipais buscarem atuar com a máxima transparência para garantir o efetivo acesso às informações públicas relativas aos estímulos fiscais ambientais concedidos.

2.3.2.2 Panorama mundial dos tributos ecológicos sobre a propriedade

No contexto internacional, os incentivos fiscais ambientais relativos aos tributos sobre a propriedade foram (têm sido) largamente adotados por inúmeras nações – sejam desenvolvidas, sejam emergentes.

Conforme Shazmin, Sipan e Sapri (2016), pesquisas empíricas vêm demonstrando que a adoção de incentivos fiscais sobre a propriedade, voltados para construções sustentáveis, tem encorajado, por exemplo, a ampliação do uso de energia solar térmica em edifícios. Em seu estudo, os autores descobriram que diversos países da *Commonwealth*, incluindo Bulgária, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Itália, Índia, Malásia e Romênia, já adotaram tal instituto tributário. Seus resultados mostraram que, dos Estados analisados, cinco oferecem este tipo de incentivo sob a forma de reduções na avaliação do imposto sobre a propriedade, a saber: Estados Unidos, Canadá, Espanha, Romênia e Itália. Ademais, constataram que os EUA fornecem os incentivos também por meio de isenções, assim como ocorre na Bulgária, e de descontos, tal qual o fazem Índia e Malásia (SHAZMIN; SIPAN; SAPRI, 2016).

As isenções fiscais de caráter ambiental relacionadas aos impostos sobre a propriedade, de maneira geral, pautam-se em componentes verdes – como telhado verde, energia solar fotovoltaica, parede viva verde, dentre outros –, que agregam valor aos imóveis (SHAZMIN; SIPAN; SAPRI, 2016).

A Espanha, por exemplo, dispõe do Imposto sobre Bens Imóveis (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles* - IBI), também conhecido como *Real Estate Tax* – RET, cuja base de cálculo é o

valor cadastral da propriedade (ou valor da propriedade) registrado para todos os imóveis no território espanhol. O imposto é pago anualmente pelos proprietários (residentes ou não na Espanha) aos conselhos locais e a sua alíquota, que varia de região para região, é de cerca de 0,5% a 1% sobre o valor do imóvel (residencial ou comercial). O incentivo fiscal ambiental normalmente é concedido sob a forma de redução de alíquota (de até 50%), pelo prazo de 1 (um) a 3 (três) anos. Para fazer jus a ele, são exigidos determinados critérios, como a instalação de sistemas solares térmicos ou sistemas fotovoltaicos em propriedades (excluindo as novas construções) urbanas ou rurais. Ademais, consoante o Real Decreto-Lei nº 2/2004, a redução sobre o IBI deve ser requerida pelo contribuinte e está condicionada à aprovação da autoridade competente. Outros aspectos formais e substantivos deste bônus são específicos do decreto fiscal de cada município.

2.3.2.3 IPTU Verde

Como já referido anteriormente, na era globalizada, os centros urbanos enfrentam grandes problemas estruturais e de desenvolvimento que exigem das cidades uma preocupação com a expansão imobiliária, muitas vezes desordenada, e, conseqüentemente, com a sustentabilidade. Este desafio mundial faz com que os governos locais busquem medidas de política fiscal para incentivar boas práticas em prol do meio ambiente e do bem-estar social, assim como ocorre com a utilização de sistema de incentivo fiscal ambiental relacionado aos tributos ecológicos sobre a propriedade (BARROS, 2018).

No caso do Brasil, entre tais políticas de auxílio à gestão municipal encontra-se o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, que, a partir da sua extrafiscalidade, pode atuar como instrumento econômico indutor de ações voltadas à conservação do meio ambiente e à qualidade de vida dos cidadãos (FEIO, 2018). No país, o uso do IPTU para fins ecológicos decorre da interpretação sistêmica das normas ambientais espalhadas na Constituição Federal de 1988, que permite a utilização de qualquer tributo para fomento de condutas ambientalmente corretas. Destarte, o IPTU Verde, também conhecido como IPTU Ambiental ou IPTU Ecológico, nada mais é do que o IPTU clássico em sua forma remodelada, na qual foram inseridos traços jurídico-ambientais (PESSÔA, 2008).

A CF/88, em seu art. 156, I, coloca à disposição dos Municípios o Imposto Predial e Territorial Urbano, que pode ser empregado como uma interessante ferramenta de proteção ambiental, bem como de promoção ao desenvolvimento urbano sustentável e, portanto, à garantia do bem-estar social (PESSÔA, 2008; FEIO, 2018).

Considera-se o IPTU um imposto real que, conforme o art. 32 do Código Tributário Nacional - CTN, “tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Ademais, consoante dispõe o art. 33 do CTN, a sua base de cálculo é o “valor venal do imóvel”, sendo que o contribuinte do imposto, definido no art. 34 do referido Código, é “o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Dessa maneira, como incentivo fiscal ambiental referente a imposto sobre a propriedade urbana, tem-se o IPTU Verde, que, conforme elucida Feio (2018), pode ser compreendido, ao mesmo tempo, como programa público; instrumento econômico; mecanismo extrafiscal; tributação ecológica; e, isenção fiscal; voltado à realização dos fundamentos estabelecidos no ordenamento brasileiro (FEIO, 2018).

Assim, o IPTU Verde como programa público é, em regra, definido por lei municipal, que o institui com o fito de incentivar os contribuintes a realizarem ações benéficas ao meio ambiente e à qualidade de vida da população. Como instrumento econômico, o IPTU Verde está fundamentado no Princípio do Protetor Receptor, visto que efetua a retribuição mediante uma contrapartida desonerativa total ou parcial do Imposto Predial e Territorial Urbano (FEIO, 2018).

Ainda, cumpre sinalizar que tal instituto representa

[...] um menor custo para a administração pública ao garantir a redução da atividade estatal para execução de atos em prol do meio ambiente, já que os particulares irão contribuir com esses atos de forma voluntária a partir da contraprestação que será concedida para cada ato positivo de preservação e manutenção (FEIO, 2018, p. 26).

Sob essa ótica, Feio (2018) esclarece que, quando estimula os cidadãos a atuarem em conjunto com a Gestão Pública local para a execução de políticas públicas sustentáveis, é que o IPTU Verde se configura como um mecanismo extrafiscal, sob a forma de tributação ecológica *lato sensu*, podendo contribuir para a edificação de um sistema tributário nacional mais participativo e justo.

Finalmente, o IPTU Verde como isenção fiscal constitui-se a partir da técnica tributária da renúncia de receita que, na forma da lei, dispensa totalmente ou em parte a arrecadação do tributo, com a finalidade de estimular ou favorecer determinados setores, práticas e/ou políticas públicas (FEIO, 2018).

Conforme Feio (2018), no Brasil, o Município de São Paulo (SP) foi o primeiro a criar legislação, por meio da Lei nº 10.365/87, concedendo isenção fiscal do IPTU com finalidade ambiental para imóveis com vegetação arbórea, declarada perpetuada ou de preservação permanente.

Desde então, inúmeros municípios têm adotado o IPTU Verde, dentre eles estão Americana (SP), Araraquara (SP), Araxá (MG), Barretos (SP), Belém (PA), Betim (MG), Camaçari (BA), Camboriú (SC), Campos do Jordão (SP), Campo Largo (PR), Caraguatatuba (SP), Colatina (ES), Curitiba (PR), Feira de Santana (BA), Florianópolis (SC), Goiânia (GO), Guarulhos (SP), Ipatinga (MG), Lajeado (RS), Mafra (SC), Manaus (AM), Maringá (PR), Mauá (SP), Rio de Janeiro (RJ), Salvador (BA), Santos (SP), São Bernardo do Campo (SP), São Carlos (SP), São José dos Campos (SP), São Paulo (SP), São Vicente (SP), Seropédica (RJ), Sorocaba (SP), Tatuí (SP), Taubaté (SP), Tietê (SP), Ubatuba (SP), Valinhos (SP) e Vila Velha (ES) (FEIO, 2018).

No estado de São Paulo, por exemplo, o número de municípios que criaram a sua versão do IPTU Verde tem crescido gradativamente, como o Município de São Bernardo do Campo que, desde 2008, vem concedendo desconto de até 80% do valor total do IPTU para as propriedades com cobertura vegetal (CBIC, 2015).

Nesse fluxo, Barros (2018) explana que as leis municipais prevêem diferentes critérios para a obtenção do incentivo fiscal do IPTU Verde, a exemplo das seguintes medidas sustentáveis:

- a) sistema de captação e utilização de água pluvial;
- b) sistema de reuso de água residual, atendendo a parâmetros legais;
- c) plantio de muda e disposição de áreas verdes no imóvel;
- d) sistema de aquecimento solar;
- e) sistema de aproveitamento energético solar;
- f) construções com material sustentável;
- g) separação e encaminhamento de resíduos inorgânicos à reciclagem (BARROS, 2018, p. 114).

Note-se que na maior parte dos municípios brasileiros que já instituíram a legislação do IPTU Verde podem ser observados, em maior ou menor grau, requisitos similares a estes.

Cumprе ressaltar que, além da diversidade de critérios para concessão do incentivo fiscal do IPTU Verde, cada município institui seus percentuais de descontos, de acordo com o estabelecido em sua legislação, que, em média, variam de 5% a 20%, podendo, ainda, ser concedida isenção parcial acima de 50%, com possibilidade de até mesmo chegar à isenção total, notadamente para os casos de Áreas de Preservação Permanente (APP), definidas conforme lei local. Além disso, os prazos de concessão do incentivo do Programa IPTU Verde para a maior parte dos municípios é anual, mas pode variar segundo as suas realidades.

Feio (2018), em seu estudo, verificou os requisitos dispostos em diversas leis municipais, buscando, por meio de pesquisa documental e bibliográfica, realizar comparações e tipologias de aplicação das isenções fiscais do IPTU Verde. Desse modo, a autora investigou

se as exigências para concessão de tal tributo ecológico por municípios brasileiros estão em consonância com os critérios dos pilares da cidade sustentável definidos no Estatuto da Cidade, resguardando os direitos à moradia, saneamento ambiental, transporte, trabalho e lazer. O direito à terra urbana, infraestrutura e serviço público também listado no art. 2º da Lei nº 10.257/2001 não foi avaliado, pois, segundo a autora, estes temas já estão atrelados aos demais direitos (FEIO, 2018).

Desse modo, os municípios estudados pela autora foram divididos em 5 (cinco) grupos com base em: i) o critério da cobertura vegetal; ii) o critério das calçadas arborizadas; iii) o critério de incentivo à atividade hortifrutigranjeira; iv) o critério das tecnologias sustentáveis e; v) o critério da adoção de áreas verdes na cidade, conforme se pode observar no Quadro 2.

Quadro 2 – Critérios de concessão do IPTU Verde analisados por Feio (2018) a partir dos pilares da cidade sustentável

CRITÉRIO DE CONCESSÃO DO IPTU VERDE		MUNICÍPIOS
i	Cobertura vegetal	Americana (SP), Araraquara (SP), Belém (PA), Campos do Jordão (SP), Colatina (ES), Curitiba (PR), Florianópolis (SC), São Paulo (SP), Tietê (SP) e Valinhos (SP).
ii	Calçadas arborizadas	Barretos (SP), Campo Largo (PR), Feira de Santana (BA), Goiânia (GO), Lajeado (RS), Mafra (SC), Manaus (AM), Maringá (PR), São Carlos (SP), São Vicente (SP), Sorocaba (SP), Seropédica (RJ), Tatuí (SP) e Vila Velha (ES).
iii	Incentivo à atividade hortifrutigranjeira	Barretos (SP), São Bernardo do Campo (SP) e São Vicente (SP).
iv	Tecnologias sustentáveis	Araxá (MG), Barretos (SP), Camboriú (SC), Feira de Santana (BA), Goiânia (GO), Guarulhos (SP), Ipatinga (MG), Manaus (AM), Maringá (PR), Mauá (SP), Rio de Janeiro (RJ), Salvador (BA), São José dos Campos (SP), São Vicente (SP), Seropédica (RJ), Ubatuba (SP), Taubaté (SP) e Tatuí (SP).
v	Adoção de áreas verdes na cidade	Betim (MG).

Fonte: Feio (2018).

Cumpra esclarecer que, de acordo com Feio (2018), o requisito da cobertura vegetal diz respeito a grandes extensões territoriais requeridas por municípios que buscam a conservação ambiental, mediante a proteção da flora e fauna de origem local. Por sua vez, o critério das calçadas arborizadas refere-se à exigência de pequenas extensões territoriais ou da manutenção de única espécie arbórea na calçada do imóvel do proprietário. A condição relativa ao incentivo da atividade econômica de hortifrutigranjeira visa incentivar pequenos produtores, e,

consequentemente, o comércio local. O requisito relacionado à utilização de tecnologias sustentáveis engloba a realização de ações como reutilização da água encanada, captação de água da chuva, o uso de placa solar, reciclagem do lixo, utilização de material sustentável de construção, dentre outras. Já o requisito da adoção de áreas verdes na cidade requer que o contribuinte realize uma externalidade positiva, por meio de benfeitorias em áreas comunitárias, ainda que não possua nenhum vínculo patrimonial com a área selecionada (FEIO, 2018).

A autora conclui, no seu trabalho, que os requisitos de concessão do IPTU Verde pelos municípios analisados, em certa medida, estão em conformidade com os pilares da cidade sustentável definida pelo Estatuto da Cidade, embora apresentando limitações da técnica tributária. Seus achados apontam que a maior parte dos municípios utiliza somente um dos critérios de concessão do IPTU Verde, o que pode fazer com que o programa perca seu potencial máximo.

Feio (2018) adverte que, para que o instituto em tela possa efetivamente contribuir para o desenvolvimento urbano sustentável, em vez de empregar apenas um requisito isolado, a gestão pública municipal deve expandir o rol de critérios àqueles outros que estão relacionados à cidade sustentável. A autora pontuou, também, sobre os obstáculos encontrados em seu estudo, que vão desde a dificuldade de mapear, por meio dos sítios eletrônicos dos governos, quais dentre os 5.570 municípios brasileiros são os que utilizam o IPTU Verde até limitações na própria aplicação da política,

[...] decorrentes da mera repetição de normas de município para município, sem adequação às especificidades locais. Existem legislações municipais que possuem os mesmos dizeres de outras legislações, vigentes em municípios situados em regiões do país totalmente diferentes, a demandar outras necessidades e outro modelo do IPTU Verde.

Observa-se a necessidade, portanto, da realização de estudos prévios à adoção da política, de modo a identificar as necessidades mais alarmantes para que se possa, paulatinamente, construir, através dela, uma cidade sustentável incentivando a ação dos particulares na elaboração, execução e monitoramento do programa governamental (FEIO, 2018, p. 105).

Assim, defende-se que, a partir dos incentivos fiscais ambientais fornecidos pelo Estado aos particulares, bem como da exigência de prestações de contas - quando do requerimento anual da isenção fiscal, redução ou desconto do IPTU -, da participação popular e da fiscalização pelos atores sociais, o IPTU Verde tem potencial de ser um instrumento fomentador de práticas de sustentabilidade que, se realmente implementado em conformidade com o que dispõem as leis municipais que o criaram, pode contribuir para o desenvolvimento urbano sustentável (FEIO, 2018).

Nesse horizonte de sentido é que se inserem as renúncias de receitas decorrentes da

concessão de incentivos fiscais ambientais sob a forma de tributação ecológica, como o IPTU Verde. A inter-relação entre estes temas será estudada em seguida.

2.3.3 O IPTU Verde e a renúncia de receita

Consoante já assentado, a renúncia de receita implica em um custo. E, sem dúvidas, em matéria ambiental, é sabido que, “sob a ótica do Estado, abrir mão de parcela das receitas tributárias decorrentes das atividades econômicas sustentáveis significa o reconhecimento concreto por tal ente de que é agente responsável pela defesa do meio ambiente.” (BRANDÃO, 2013, p. 191).

Nesse tocante, Brandão (2013) salienta que, da mesma forma como ocorre com os demais estímulos tributários, o IPTU Verde deve obedecer aos requisitos fixados pela Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Logo, considerando os objetivos da presente pesquisa, cabe inserir neste debate o sentido da transparência na evidenciação das renúncias de receitas decorrentes da concessão de incentivos fiscais ambientais.

Todavia, observa-se que, em nível internacional e, mais ainda, na realidade brasileira, existe uma grande escassez de pesquisas empíricas abordando, em particular, o tema da transparência na divulgação das receitas renunciadas com a concessão de incentivos fiscais ambientais, o que pode indicar uma carência de casos concretos bem sucedidos, em que seja possível verificar, de fato, entes estatais que estejam cumprindo eficazmente com o seu dever de transparência.

Nesse sentido, Eltz e Pezzela (2018), em seu trabalho, a partir do estudo empírico sobre o IPTU Ecológico adotado pelo município de Porto Alegre (RS), investigaram se os incentivos fiscais ambientais são eficazes, verificando a disponibilidade de informações ao cidadão sobre a legislação referente à política do IPTU Verde municipal. Com essa finalidade, foram acessados os sítios de *internet* da prefeitura local, bem como se realizaram contatos telefônicos com os órgãos municipais. Os achados da pesquisa mostram que as informações divulgadas sobre o IPTU Ecológico em Porto Alegre é deficitária tanto no estágio atual como podem se tornar ainda menos transparentes no futuro, em virtude da falta de clareza e do direcionamento inadequado da informação por meio dos sítios eletrônicos oficiais e do atendimento direto ao cidadão.

Assim, no que diz respeito, sobretudo, ao IPTU Verde, como outrora abordado em seção específica, na maioria dos municípios brasileiros que o instituíram, há ainda o problema da

dificuldade de acesso pela população à legislação local e às demais informações úteis relacionadas ao incentivo, de tal modo que, muitas vezes, “[...] a lei se torna existente, válida, e completamente ineficaz em relação à sua teleologia”, conforme alertam Eltz e Pezzela (2018, p. 76).

Frente a este cenário, como ressalta Tronquini (2018), é importante notar, por conseguinte, que, no tocante à seara tributária, a ausência de transparência não permite que os *stakeholders* avaliem, de forma quantitativa e qualitativa, se as renúncias fiscais alcançam os desígnios constitucionais a que se destinam, com vistas a promover o desenvolvimento econômico, social e ambiental da localidade que as instituiu. Ademais, segundo elucida o autor, a falta de acesso a informações sobre renúncias de receitas causa opacidade e fomenta o estigma de que as políticas de incentivos tributários geram os chamados “privilégios odiosos”²⁰. Por isso, para que haja a concessão dos incentivos fiscais é essencial que se determine a sua razão de ser.

Nessa perspectiva, Zee, Stotsky e Ley (2002) advertem que a forma mais eficaz de superar tais problemas é garantir que o processo de concessão de incentivos seja transparente e tenha responsabilidade. Para os autores, a transparência na concessão de incentivos fiscais tem três dimensões: i) a legal (regulamentar), ii) a econômica e iii) a administrativa.

Conforme a dimensão legal, o incentivo fiscal só pode ser instituído e alterado mediante lei. Isso implica que os dispositivos legais que tratam dos incentivos não devem ser embutidos em leis não relacionadas à tributação, para evitar possíveis conflitos, inconsistências e sobreposições entre leis diferentes. A segunda dimensão é a econômica, que, dentre outros fatores, diz respeito ao fato de que, para a concessão de incentivos fiscais, deve haver uma explicação bem justificada com base em argumentos econômicos sólidos, incluindo a demonstração de estimativas dos custos e impactos financeiros sobre a receita, a partir de premissas e metodologias claramente definidas. Por fim, há a dimensão administrativa da transparência, que envolve a formulação de critérios simples, específicos e objetivos para a concessão do incentivo fiscal, a fim de minimizar o seu uso discricionário por parte dos gestores públicos, bem como para facilitar o monitoramento e controle dos incentivos fornecidos (ZEE; STOTSKY; LEY, 2002).

²⁰ Tronquini (2018) reproduz um trecho da obra de Ricardo Lobo Torres, para explicar que a “*odiosidade* do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de *razoabilidade* para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal de justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desprezitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso” (Troquini, 2018, p.125, grifo do autor). TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 352.

Em seu estudo, no qual objetivaram fornecer um guia sobre o uso de incentivos fiscais para formuladores de políticas, especialmente os de países em desenvolvimento, Zee, Stotsky e Ley (2002) discutiram, a partir de uma ampla revisão de literatura, as finalidades, a relação custo-eficácia e a transparência da implementação de incentivos fiscais, bem como avaliaram os méritos comparativos de formas alternativas de tais incentivos. De seus achados, apresentaram diversas observações, dentre as quais está a de que a concessão de incentivos fiscais deve ser transparente em todos os seus diversos aspectos: embasamento legal, consequências econômicas e procedimentos administrativos. Ademais, deve ser baseada em algo simples, critérios de qualificação objetivos para evitar ou, ao menos, minimizar concessões discricionárias por parte dos administradores públicos e para facilitar o *enforcement* das leis instituidoras dos incentivos e a sua fiscalização; e deve incluir a implementação de alguma forma do conceito de renúncia de receita (seja como um componente explícito do orçamento ou, pelo menos, por meio da realização de uma análise sistemática do impacto da receita dos incentivos fiscais).

Fato é que, como salienta Tronquini (2018), sem a evidenciação dos montantes dos tributos renunciados, a sociedade fica desprovida de conhecimento acerca dos limites do gasto tributário e seus efeitos, prejudicando, assim, não só a transparência, mas também a democracia, e, conseqüentemente, a efetivação do direito fundamental de acesso à informação assegurado a todos.

Enfim, por certo, quando se tratam das políticas fiscais em prol do meio ambiente, a realização de um *disclosure* informacional transparente e eficaz pelos governos é imprescindível para os diferentes usuários da informação.

É em face dessa conjuntura que a presente pesquisa foi motivada a investigar o tema em destaque. Para tanto, empregaram-se os procedimentos metodológicos descritos no próximo capítulo.

3 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2008, p. 26): “pode-se definir pesquisa como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico.”

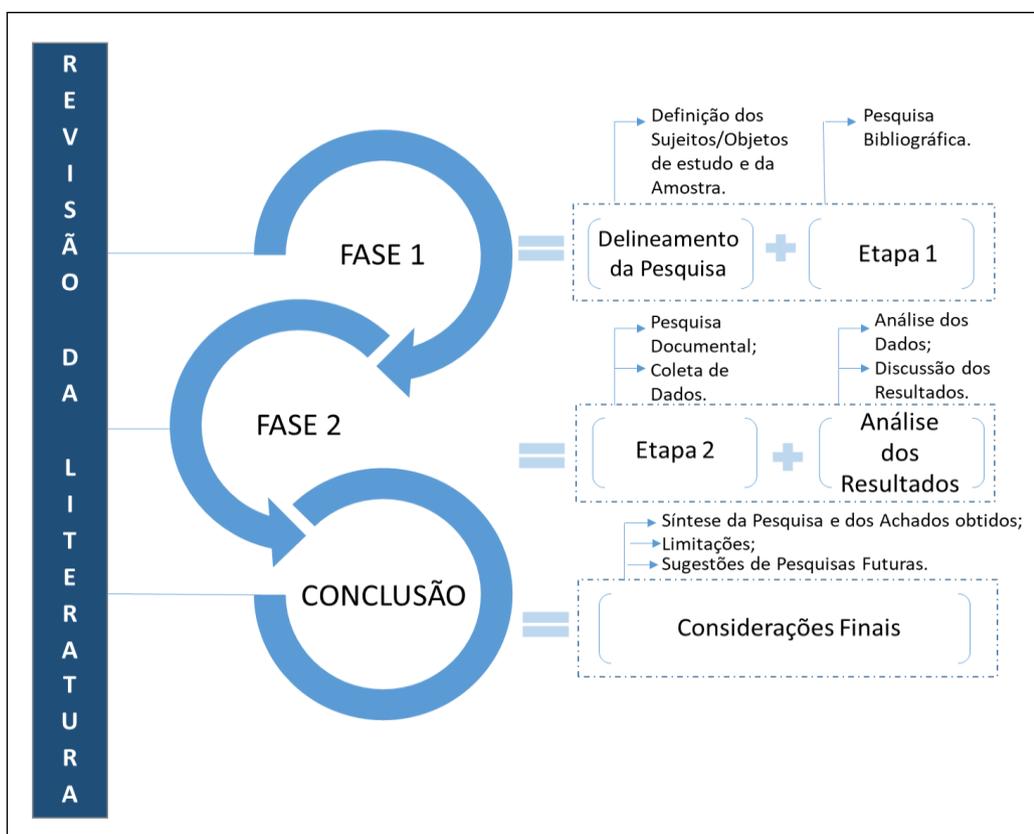
Assim sendo, neste capítulo está descrita a metodologia aqui empregada, de modo que, a seguir, apresenta-se a caracterização da pesquisa; o modelo de investigação (*checklist* de questões) elaborado para coletar os dados; a população-alvo da pesquisa; e, por último, o perfil dos municípios da amostra, a saber: Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA).

3.1 Caracterização da pesquisa

Com base nos fundamentos legais e na teoria ora abordados, empreendeu-se pesquisa documental visando essencialmente analisar, sob a ótica da transparência pública, de que forma os municípios do estado da Bahia que adotaram o IPTU Verde têm evidenciado a respectiva renúncia de receita, no período de 2016 a 2018.

O estudo foi desenvolvido em três fases:

Figura 1 – Planejamento da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria, a partir do trabalho de Beltrami (2017).

Conforme se observa na Figura 1, **na fase 1**, foi traçado o desenho da pesquisa, que vai desde a formulação do tema e suas justificativas, passando pela fixação do problema, dos objetivos, da delimitação até a definição dos sujeitos/objetos do estudo e da amostra. Ademais, foi executada a Etapa 1, em que se realizou a pesquisa bibliográfica.

A fase 2, por sua vez, engloba a Etapa 2 - na qual foi feita a coleta de dados, por meio de pesquisa documental instrumentalizada pelo modelo de investigação criado - *Checklist* de Questões -, e; ainda, a análise e discussão dos resultados.

A concepção do instrumento utilizado para colher os dados foi inspirada, sobretudo, nas diretrizes da Resolução ATRICON nº 6/2016 relacionadas à renúncia de receitas e no trabalho de Tronquini (2018), os quais foram amoldados aos objetivos da presente pesquisa. Ademais, o *Checklist* de Questões foi elaborado com fundamento no seguinte referencial teórico:

- Lei nº 4.320/1964 (Lei de Finanças Públicas);
- Constituição da República Federativa do Brasil (1988);
- Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);
- Lei nº 10.257/2001 (Lei do Estatuto da Cidade);
- FMI (2007; 2014; 2018);
- Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência);
- Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação);
- Afonso *et al.* (2014);
- ATRICON (2016);
- Silva (2018);
- Tronquini (2018);
- Azevedo e Cabello (2018);
- Lei nº 14.129/2021 (Lei do Governo Digital).

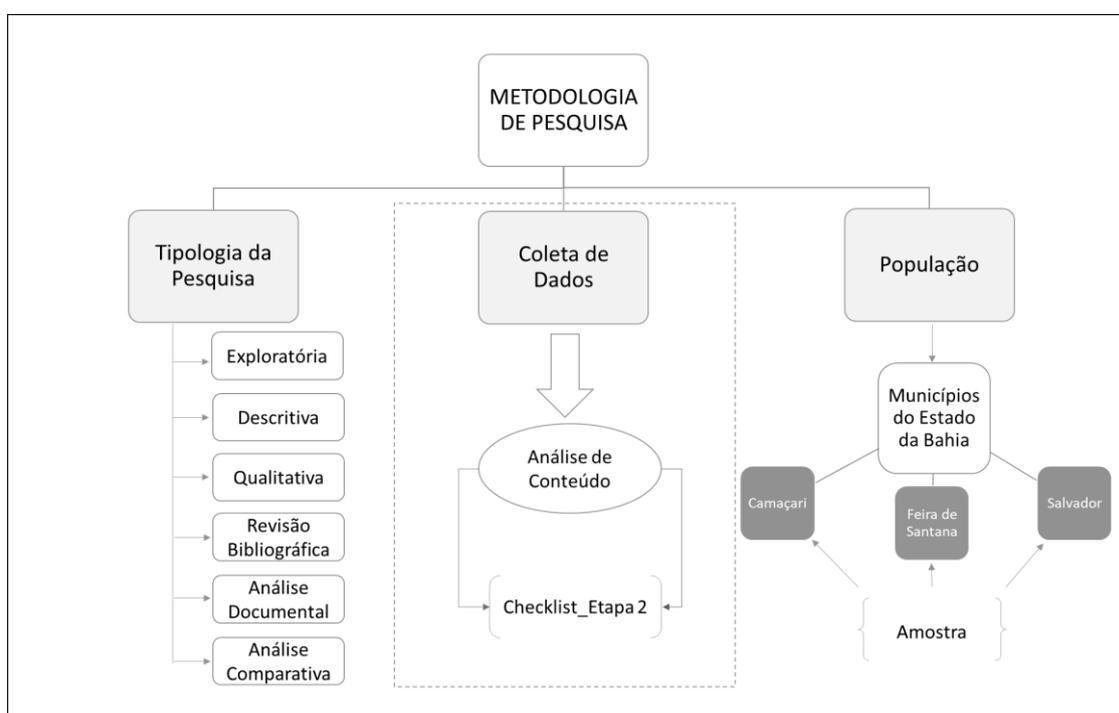
Já na última fase, **a conclusão**, foram constituídas as considerações finais, mediante a exposição de uma sinopse de tudo quanto estudado e dos achados obtidos, das limitações encontradas, assim como de algumas propostas de investigações futuras. Além da fase 1, a fase 2 e a conclusão também foram consubstanciadas pela revisão de literatura, porquanto

Para interpretar os resultados, o pesquisador precisa ir além da leitura dos dados, com vistas a integrá-los num universo mais amplo em que poderão ter

algum sentido. Esse universo é o dos fundamentos teóricos da pesquisa e o dos conhecimentos já acumulados em torno das questões abordadas. Daí a importância da revisão da literatura, ainda na etapa do planejamento da pesquisa. Essa bagagem de informações, que contribuiu para o pesquisador formular e delimitar o problema e construir as hipóteses, é que o auxilia na etapa de análise e interpretação para conferir significado aos dados (GIL, 2008, p. 177).

Quanto às Etapas 1 e 2 mencionadas nas fases acima, cumpre ressaltar que os elementos que as compõem serão pormenorizados, mais adiante. Assim, a partir do Planejamento aqui demonstrado, apresenta-se a seguir o plano de ação elaborado para este estudo, baseado no estabelecido por Silva (2018) para guiar o seu trabalho.

Figura 2 – Plano de Ação da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria, a partir do trabalho de Silva (2018).

Como evidenciado na Figura 2, em relação aos objetivos, esta pesquisa é exploratória e descritiva. De acordo com Gil (2008), tais tipologias são as utilizadas com maior frequência pelos pesquisadores sociais que se preocupam com a atuação prática.

Exploratória porque tem “[...] como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”, bem como “[...] proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato” (GIL, 2008, p. 27). É, também, descritiva, já que esta, além de expor características de determinada população, grupo ou fenômeno, pode também relacionar variáveis e definir sua natureza (GIL, 2008; VERGARA, 2009).

No que concerne à abordagem, este estudo é classificado como qualitativo, visto que

não se utiliza de métodos estatísticos de tratamento dos dados. Nesse sentido, optou-se por se utilizar o tipo de amostragem classificado como não-probabilística, uma vez que esta modalidade não apresenta “[...] fundamentação matemática ou estatística, dependendo unicamente de critérios do pesquisador” (GIL, 2008, p. 91).

Consoante Günther (2006), a investigação de caráter qualitativo é baseada em textos. Em outras palavras, os dados colhidos produzem escritos que, nas diversas técnicas analíticas, são interpretados hermeneuticamente, sendo que “aqui validade significa que as conclusões obtidas dos dados são dignas de crédito, defensáveis, garantidas e capazes de suportar explicações alternativas” (GIL, 2008, p. 176). Além disso, a análise qualitativa possui determinados princípios, acerca dos quais os pesquisadores mencionam que

[...] *O acompanhamento dos dados inclui uma atividade reflexiva que resulta num conjunto de notas de análise que guiam o processo.*

[...]

A principal ferramenta intelectual é a comparação. Os procedimentos comparativos são usados nos mais diversos momentos do processo de análise. Os dados obtidos, por sua vez, podem ser comparados com modelos já definidos, com dados de outras pesquisas e também com os próprios dados.

[...]

A manipulação qualitativa dos dados durante a análise é uma atividade eclética; não há uma única maneira de fazê-la. Para análise requer-se um plano. Mas isso não significa que se deva aderir mecanicamente ao processo. Embora se reconheça a importância de um arcabouço metodológico sólido, não se pode dispensar a criatividade do pesquisador. Cabe-lhe muitas vezes desenvolver a sua própria metodologia.

[...]

Os procedimentos não são científicos nem mecanicistas. Embora requeiram conhecimentos metodológicos, não existem regras rígidas de análise. Na pesquisa qualitativa importante papel é conferido à interpretação (GIL, 2008, p. 176-177, grifo do autor).

Para responder à questão deste estudo, empreendeu-se pesquisa bibliográfica e documental, que formam respectivamente as Etapas 1 e 2.

A Etapa 1 fundamentou-se na legislação brasileira pertinente, e, ainda, a partir de material já elaborado, na revisão da literatura, desenvolvida com base principalmente em livros, artigos científicos e trabalhos acadêmicos (monografias, dissertações e teses) publicados, nacionalmente e em nível internacional, sobre a temática apresentada.

Na 2ª Etapa foi empregada análise documental, em que se coletaram informações diretamente nos portais da transparência dos municípios estudados e, de forma complementar, foram colhidos dados em outros sítios eletrônicos oficiais das prefeituras, assim como das câmaras municipais e do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – TCM/BA.

Nesse sentido, por meio do modelo de investigação no formato de *checklist* de questões (detalhado no subtópico seguinte), de maneira semelhante a Tronquini (2018) e Azevedo e Cabello (2018), foram coletadas as seguintes informações que compõem o *corpus* investigado

na pesquisa:

- (i) no Portal da Transparência dos municípios estudados, foi verificada a existência de informações, separadas ou agregadas, sobre as renúncias de receitas decorrentes da concessão de incentivos fiscais ambientais, em especial, do IPTU Verde, no período de 2016 a 2018;
- (ii) caso existam tais informações, analisou-se como tem ocorrido a transparência ativa na evidenciação dos montantes de receitas renunciadas com o IPTU Verde municipal;
- (iii) no Anexo de Renúncias Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), verificou-se a existência de dados sobre renúncias fiscais oriundas do IPTU Verde e as suas respectivas compensações;
- (iv) complementarmente, no *website* oficial das Câmaras Municipais, levantaram-se os projetos de Lei Orçamentária Anual (PLOA), averiguando se nestes constam informações sobre a renúncia de receitas provenientes dos incentivos fiscais ambientais concedidos, bem como se o PLOA de cada um dos exercícios em análise possui anexo com o demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas, tal como prevê a Constituição;
- (v) idem, na página do TCM/BA, foram consultados e analisados os conteúdos dos pareceres prévios dos anos de 2016, 2017 e 2018, a fim de verificar a existência de ressalvas relativas aos quesitos “transparência pública”, “incentivo (s) fiscal (is) ambiental (is)”, “IPTU Verde”, “renúncia de receita” e/ou “gasto tributário”.

Partindo-se do levantamento de informações nos portais eletrônicos, foi realizada a verificação da forma como ocorre a transparência na evidenciação das informações relativas às renúncias de receitas com os incentivos fiscais ambientais, em específico o IPTU Verde, concedidos pelos municípios analisados. Além do diagnóstico individual de cada ente, os componentes da amostra foram investigados conjuntamente, a fim de comparar as suas realidades, quanto aos propósitos a que se destina esta pesquisa. “O método comparativo procede pela investigação de indivíduos, classes, fenômenos ou fatos, com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades entre eles.” (GIL, 2008, p. 16).

Nesse sentido, quanto às estratégias de pesquisa ou procedimentos técnicos utilizados para extrair os dados, optou-se pela análise de conteúdo. De acordo Bardin (2011), esta configura um

conjunto de técnicas de análise das comunicações, que, por meio de procedimentos objetivos e sistemáticos, visa obter a descrição do conteúdo das mensagens (indicadores quantitativos ou não) que possibilitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de como estas mensagens foram produzidas. Assim, para lhe conferir a sistematização e o controle exigidos dos procedimentos científicos, a coleta de dados é sucedida de um processo de análise e interpretação (GIL, 2008).

A análise de conteúdo tem sido bastante aplicada para explorar a divulgação socioambiental. Segundo Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera e Ortiz-Rodríguez (2014), atualmente, esta é uma das técnicas mais utilizadas no estudo da informação emitida por entidades públicas e privadas, notadamente quando se trata de verificar a incidência de evidenciação de um determinado elemento nas páginas da *web* correspondentes a governos eletrônicos.

3.2 Checklist de Questões – Modelo de investigação

Na etapa 2, que integra a fase 2 desta pesquisa, ocorreu a coleta dos dados, a partir da verificação dos Portais da Transparência dos municípios baianos que adotaram o IPTU Verde, isto é, Camaçari, Feira de Santana e Salvador.

Tais cidades configuram os objetos, cujos atributos estudados dizem respeito à forma como tem ocorrido a transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas oriundas desse tributo ecológico, no período de 2016 a 2018. Escolheu-se este triênio em razão de as leis municipais instituidoras do referido incentivo fiscal ambiental terem sido, em sua maioria, promulgadas após o ano de 2014. Os Portais das Prefeituras Municipais foram consultados em janeiro de 2021.

Assim, nessa etapa, a análise documental foi operacionalizada por meio de um modelo investigativo confeccionado sob a forma de *Checklist* de Questões, que serviu de instrumento para colher as informações, consoante demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – Checklist de Questões - Modelo de investigação do estudo

EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA RENÚNCIA DE RECEITA DECORRENTE DA CONCESSÃO DO IPTU VERDE						
QUESTÕES ANALISADAS						
(A)	(A1)	(A2)	(A3)	(A4)	(A5)	(B)
No Portal da Transparência do Município, há divulgação do rol das leis tributárias municipais vigentes que concedem incentivos fiscais, em linguagem compreensível e com ferramentas de busca que permitam ao público em geral acessá-las na íntegra, conforme preconizam a CF/88 e a legislação aplicada (LC nº 101/2000, LC nº 131/09, Lei nº 12.527/11)?	Especificamente sobre a publicidade e transparência dos incentivos fiscais ambientais, no Portal da Transparência Municipal, são fornecidas informações, claras, diretas e objetivas, separadamente ou em conjunto, relativas à renúncia de receita decorrente da concessão do IPTU Verde?	No portal da transparência do Município, é possível encontrar a LOA dos últimos exercícios, especialmente dos anos de 2016, 2017 e 2018? Se afirmativo, há alguma informação sobre se a renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde atenderia a uma das seguintes condições: a) ter sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetar as metas de resultados fiscais previstos no anexo da LDO; ou b) os montantes tributários renunciados estarem acompanhados das medidas de compensação por meio de aumento de tributos (artigo 14, incisos I e II, da LRF)?	Evidencia, no seu portal da transparência, informações contendo a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita oriunda do IPTU Verde concedido pelo Município, em consonância com o estabelecido no artigo 14 da LRF?	Além dos efeitos dispostos no artigo 14 da LRF, no Portal da Transparência Municipal, há a demonstração de outros efeitos da renúncia de receita decorrente do IPTU Verde?	Adicionalmente, no seu Portal da Transparência, são divulgadas outras informações concernentes ao IPTU Verde adotado pelo Município (tais como motivo da instituição deste incentivo; indicação da sua natureza e finalidade; métodos utilizados na sua mensuração; indicação de eventuais custos indiretos para a implementação desta política tributária; número de contribuintes beneficiados; resultados sociais e/ou ambientais dos incentivos concedidos; relatórios da execução, fiscalização e avaliação dos resultados, etc.)?	Caso no Portal da Transparência do Município não esteja (m) disponível (eis) alguma (s) das informações requeridas em (A), (A1), (A2), (A3), (A4) e (A5) há, neste portal, <i>link</i> que redireciona a outro sítio eletrônico oficial do governo em que é possível encontrá-la (s)? Se afirmativo, qual (is)?

Fonte: Elaboração própria, a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa 2.1 da Pesquisa e com base em ATRICON (2016) e Troquini (2018).

Os dados extraídos foram tratados tendo-se como parâmetro a verificação de três dimensões relacionadas à transparência na concessão de incentivos fiscais, conforme sugerido no trabalho de Zee, Stotsky e Ley (2002): i) legal, ii) econômica e iii) administrativa.

Portanto, com o modelo de investigação, *Checklist* de Questões, formulado para esta pesquisa, objetivou-se balizar o exame dos dados, realizado por meio de análise de conteúdo, e, por conseguinte, discutir e apresentar os resultados obtidos.

Cabe salientar que, com intuito de facilitar a análise das informações colhidas, no capítulo 4 deste estudo dividiu-se a Etapa 2 em 3 (três) subetapas principais referentes à:

2.1) Análise geral da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelos Municípios do estado da Bahia, para verificação das dimensões legal e administrativa;

2.2) Análise da demonstração da renúncia de receita nas LDOs dos Municípios do estado da Bahia, no período de 2016 a 2018, para verificação das dimensões legal e econômica;

2.3) Análise das compensações à renúncia de receita informadas nas LDOs dos Municípios do estado da Bahia no anexo de Metas Fiscais, no período de 2016 a 2018, para verificação da dimensão econômica.

Tendo em vista os objetivos da presente pesquisa, ressalta-se que a análise e discussão dos resultados, a partir das dimensões da transparência na concessão de incentivos fiscais propostas por Zee, Stotsky e Ley (2002), está restrita aos dados coletados no Portal da Transparência de cada um dos municípios estudados, não se aplicando, por conseguinte, àqueles que foram extraídos por meio dos acessos realizados em outros sítios eletrônicos.

3.3 População e amostra da pesquisa

A população-alvo do estudo são os municípios do estado da Bahia e, destes, a amostra é composta pelos municípios de Camaçari, Feira de Santana e Salvador, em virtude de, quando do desenvolvimento desta pesquisa, eles serem os únicos municípios baianos que implementaram o IPTU Verde, de modo que o recorte temporal definido para analisá-los refere-se ao período de 2016 a 2018.

A despeito da condição de exclusividade da amostra, por si só, já justificar a escolha dos seus elementos, adicionalmente, apresentam-se os dados econômicos dos citados municípios, a fim de ressaltar a sua expressividade nos cenários nacional, regional e estadual.

Nesse sentido, tomando-se por base a variável referente ao PIB total, no exercício de

2018, é possível verificar que dos 5.570 municípios brasileiros, a capital baiana, Salvador, posiciona-se entre os 10 mais bem colocados no *ranking* nacional do PIB Municipal, assumindo a 10ª posição, como se observa na Tabela 1.

Tabela 1 - PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios do Brasil - 2018

Região	Município	Ranking Brasil PIB Municipal
		2018
Sudeste	São Paulo	1
Sudeste	Rio de Janeiro	2
Centro-Oeste	Brasília	3
Sudeste	Belo Horizonte	4
Sul	Curitiba	5
Norte	Manaus	6
Sul	Porto Alegre	7
Sudeste	Osasco	8
Nordeste	Fortaleza	9
Nordeste	Salvador	10

Fonte: SEI (2020) com base em dados do IBGE.

No âmbito do Nordeste brasileiro, a Bahia tem a maior economia, com quase 1/3 da riqueza regional (SANTOS, 2017). Analisando-se o PIB total, entre os 1.794 municípios da região, Salvador e Camaçari classificam-se entre os cinco maiores, ocupando, em 2018, respectivamente, o 2º e o 5º lugares no *ranking* (no ano anterior, 2017, Salvador se sobressai, com o maior PIB regional) (Tabela 2).

Tabela 2 - PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios do Nordeste - 2018

PIB	PIB Total* (em milhões)	Participação no Nordeste (%)	Ranking Nordeste PIB Municipal
	2018 (1)	2018 (1)	2018 (1)
Nordeste	1.004.827,44	100	
Município	344.857,69	34,32	
Fortaleza	67.024,00	6,67	1
Salvador	63.526,09	6,32	2
Recife	52.401,00	5,21	3
São Luís	33.606,00	3,34	4
Camaçari	23.822,60	2,37	5
Natal	23.804,00	2,37	6
Maceió	22.400,00	2,23	7
Teresina	20.961,00	2,09	8
João Pessoa	20.037,00	1,99	9
Aracaju	17.276,00	1,72	10

Fonte: Adaptado de SEI (2020) com base em dados do IBGE.

(1): Dados sujeitos a retificação

* Valores arredondados

Em relação ao PIB estadual, como se vê a seguir, na Tabela 3, no ano 2018, entre os 10 maiores municípios da Bahia, destacam-se nas primeiras colocações Salvador, Camaçari e Feira

de Santana, que se posicionam em 1º, 2º e 3º, respectivamente. Analisando estes municípios, observa-se que Salvador responde por 22,19% do PIB baiano, seguido dos municípios de Camaçari com 8,32% e de Feira de Santana com 5,13%. Dos 417 municípios que integram o estado, as três cidades juntas representam 35,64% de todo o PIB da Bahia.

Tabela 3 - PIB Municipal - Os 10 maiores Municípios da Bahia - 2018

PIB	PIB Total (em milhões)	Participação no Estado (%)	Ranking Bahia PIB Municipal
	2018 (1)	2018 (1)	2018 (1)
Estado	286.239,54	100	
Município	145.479,74	50,82	
Salvador	63.526,09	22,19	1
Camaçari	23.822,60	8,32	2
Feira de Santana	14.683,08	5,13	3
São Francisco do Conde	8.862,47	3,1	4
Vitória da Conquista	7.035,61	2,46	5
Lauro de Freitas	6.449,83	2,25	6
Luís Eduardo Magalhães	6.184,17	2,16	7
Simões Filho	5.813,35	2,03	8
Barreiras	4.744,49	1,66	9
Candeias	4.358,05	1,52	10

Fonte: SEI (2020) com base em dados do IBGE.

Percebe-se, pois, que os três únicos municípios baianos adotantes do IPTU Verde são também os que, recentemente, mais geraram riqueza no estado.

3.4 Perfil dos municípios da amostra

Em termos demográficos e socioeconômicos, observa-se que os municípios de Camaçari, Feira de Santana e Salvador estão entre os mais desenvolvidos do Estado da Bahia. Em especial, a capital baiana, que, como demonstrado anteriormente, figura entre os maiores municípios do Brasil, em virtude da riqueza gerada pela cidade.

Ao se analisar individualmente os três municípios, conforme Santos (2017), verifica-se que, em Salvador, as atividades econômicas predominantes são do setor de serviços, seguido da construção civil e da indústria de alimentos. Segundo dados do IBGE, a cidade tem a maior população e o maior Índice de Desenvolvimento Humano – IDH dentre as da amostra, com 2.675.656 habitantes e IDH de 0,759, ambos os números são do ano de 2010. Possui ainda a maior arrecadação, R\$ 6.790.232.813,69. A sua área territorial é de 693,45 km² e o percentual de arborização de vias públicas é 39,50% (em 2010). Porém, apesar de representar a maior economia baiana, o município soteropolitano, em 2018, teve o menor PIB per Capita (R\$ 22.232,68), quando comparado com os outros dois objetos da amostra (Tabela 4).

Tabela 4 – Dados dos Municípios da Amostra

Município	População (n° de habitantes) [2010]	IDHM [2010]	PIB per Capita* [2018]	Total de receitas realizadas* [2018]	Área da unidade territorial [2018] km²	% Arborização de vias públicas [2010]
Camaçari	242.970	0,694	81.105,66	1.319.747.921,05	785,33	24,10
Feira de Santana	556.642	0,712	24.074,06	1.517.357.802,36	1.304,43	48,30
Salvador	2.675.656	0,759	22.232,68	6.790.232.813,69	693,45	39,50

Fonte: IBGE (2020).

*Valores a preços correntes, expressos em Reais.

A cidade de Camaçari, por sua vez, a segunda colocada no *ranking* estadual do PIB dos municípios, tem sua economia alicerçada na indústria de transformação (SANTOS, 2017). De acordo com o IBGE, o município possui 242.970 habitantes e IDH de 0,694. As respectivas área territorial e porcentagem de arborização pública são de 785,33 km² e 24,10%. E, como se pode perceber na Tabela 5 abaixo, apesar de ter o menor montante de receitas arrecadadas entre os três municípios estudados no ano de 2018, isto é, R\$ 1.319.747.921,05, a metrópole camaçariense possui o maior PIB per capita da amostra, R\$ 81.105,66.

Já o município de Feira de Santana, consoante Santos (2017), abriga atividades industriais - borracha e alimentos -, e, ainda, os serviços de comércio, saúde, educação e transportes. Os dados do IBGE mostram que a cidade tem a segunda maior população e IDH do universo amostral, 556.642 habitantes, e IDH de 0,712. Possui, porém, a maior área territorial de todas, 1.304,43 km², assim como o maior percentual de arborização de vias públicas, 48,30%. Com PIB Per Capita de R\$ 24.074,06, em 2018, o município arrecadou R\$ 1.517.357.802,36 (Tabela 5).

Tabela 5 – Arrecadação IPTU - Municípios baianos adotantes do IPTU Verde

Município	Exercício			TOTAL (2016 A 2018)
	2016	2017	2018	
Camaçari	75.147.462,48	88.776.684,19	117.758.794,79	281.682.941,46
Feira de Santana	54.668.176,67	58.955.721,78	84.266.289,30	197.890.187,75
Salvador	531.569.373,66	556.342.339,36	702.681.981,85	1.790.593.694,87
TOTAL	661.385.012,81	704.074.745,33	904.707.065,94	2.270.166.824,08

Fonte: Elaboração própria com base em dados do SICONFI - Tesouro Nacional (2019).

Das receitas realizadas relativas ao IPTU, a capital baiana ganha destaque por ter obtido arrecadação expressivamente maior do que a dos demais municípios, não só em 2018, mas também nos anos de 2016 e 2017, angariando, no período, o montante total de R\$ 1.790.593.694,87, como apresentado na Tabela 5. Em seguida, estão Camaçari com R\$ 281.682.941,46 e Feira de Santana com R\$ 197.890.187,75 de receitas arrecadadas de 2016 a 2018. Disto isto, no próximo capítulo, serão analisados e discutidos os resultados da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo são apresentados, analisados e interpretados os dados colhidos na 2ª etapa desta pesquisa, de modo a, sob a ótica da transparência pública, ser realizada a verificação das formas da evidenciação da renúncia de receita decorrente do IPTU Verde adotado pelos municípios do estado da Bahia – Camaçari, Feira de Santana e Salvador –, no período de 2016 a 2018.

Preliminarmente, para um maior entendimento do contexto do problema de pesquisa investigado, é demonstrado um panorama dos aspectos centrais relativos à concessão do IPTU Verde por cada um dos municípios estudados, a partir da consulta aos respectivos marcos legais. Em seguida, é dada ênfase à análise das informações sobre renúncias de receitas oriundas deste incentivo fiscal ambiental evidenciadas nos Portais da Transparência das Prefeituras Municipais. Nesse sentido, de maneira complementar, calha proceder ao exame dos PLOAs, e seus anexos, coletados nos sítios eletrônicos das Câmaras Municipais dos três municípios e, também, dos pareceres prévios dos anos de 2016, 2017 e 2018 consultados na página oficial do TCM/BA.

Após a verificação da transparência ativa nas informações sobre as renúncias de receitas do IPTU Verde é de grande relevância investigar, especificamente nas Leis de Diretrizes Orçamentárias²¹ dos mencionados exercícios, se os Municípios apresentam ou não os Demonstrativos de tais renúncias fiscais, bem como se informam seus respectivos valores estimados ou, alternativamente, as medidas de compensação, conforme determinam a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

4.1 O IPTU Verde do município de Camaçari (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão

O primeiro normativo prevendo a instituição de estímulos tributários de viés ambiental para o município de Camaçari foi o Código Tributário Municipal – CTM, Lei nº 1.039/2009, que, a partir das alterações conferidas pela Lei nº 1.210/2011, criou o "Programa de Incentivos Fiscais Ambientais", regulamentado, em 2014, pelo Decreto nº 5.657/2014. Neste mesmo ano, fez-se nova modificação do CTM, por meio da Lei nº 1.359/2014 e do Decreto nº 5.846/2014,

²¹ Note-se que a parte dos Anexos de Metas Fiscais contendo os Demonstrativos de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita, assim como suas Notas Explicativas (se houver), extraídos das LDOs do triênio de 2016 a 2018 de cada um dos Municípios, está exposta nos APÊNDICES desta pesquisa.

para implantar, especificamente, o "IPTU VERDE" como um programa de incentivo à sustentabilidade em edificações no município.

Observa-se, nos dispositivos de tais diplomas legais, que há dois grupos de beneficiários do IPTU Verde municipal: a) proprietários de imóveis residenciais, comerciais e serviços e b) unidades industriais, desde que atendam aos critérios fixados em lei. Para todas propriedades contempladas, o prazo de vigência do incentivo é anual, conforme disposto no art. 2º, Parágrafo único, do Decreto nº 5.657/2014 e no art. 5º, Parágrafo único, do Decreto nº 5.846/2014.

Do primeiro grupo, é requerida a adoção de pelo menos 2 (duas) das seguintes macro-medidas ambientais: 1) Redução do consumo de água; 2) Redução do consumo de energia elétrica; 3) Ampliação da área permeável; 4) Manutenção de Área de Preservação Permanente (APP). Estas ações são compostas por determinados métodos a serem implementados pelo contribuinte, para cujos percentuais de desconto no valor do IPTU podem variar entre 1% e 3%, não ultrapassando o total acumulado de 20%. Nesse sentido, notou-se que a Norma conferiu maior peso às práticas ambientais relacionadas ao plantio de árvores (nos imóveis e nas vias públicas do município) e ao reuso da água da chuva e da água servida, para as quais foi estabelecido, individualmente, um desconto de 3%.

Outrossim, para o segundo grupo, também é necessário que sejam adotadas 2 (duas) ou mais medidas de sustentabilidade ambiental, a saber: 1) Monitoramento e controle da qualidade do ar; 2) Coleta seletiva para fins de reciclagem; 3) Tratamento de água para reuso, efluentes industriais ou efluentes sanitários; 4) Captação da água da chuva; 5) Redução da poluição no ar; 6) Redução da poluição sonora; 7) Programa de florestamento; 8) Redução do consumo de água; 9) Conservação da biodiversidade com medidas de manejo com a captura/soltura de animais silvestres dentro do imóvel; 10) Compostagem com sobras dos restaurantes; 11) Viveiro para produção de mudas; e 12) Implementação de projeto ou processo com possível impacto ambiental na comunidade. A propósito, verifica-se que, para quaisquer destas medidas, o percentual de desconto a ser obtido no valor do IPTU é o mesmo, 4%, podendo-se chegar a até 10%.

Ainda, é possível obter uma redução de 80% no valor venal do IPTU, para o caso de proprietário de Área de Preservação Permanente (APP), sendo o desconto proporcional à área preservada.

Em face da visão geral sobre os fundamentos legais instituidores do "IPTU VERDE" de Camaçari, volta-se o foco para investigar de que forma o Município tem apresentado publicamente as receitas renunciadas com a concessão deste incentivo fiscal ambiental.

Desse modo, partindo da análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas provenientes do IPTU Verde camaçariense, verificou-se, com base nas questões formuladas, como a Prefeitura Municipal tem divulgado tais informações no seu Portal da Transparência. Os dados obtidos por meio da consulta realizada a esta página eletrônica, em 10/01/2021, foram investigados a partir do *Checklist* de Questões utilizado neste estudo e estão apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 - Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Camaçari (BA)

MUNICÍPIO	EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA RENÚNCIA DE RECEITA DECORRENTE DA CONCESSÃO DO IPTU VERDE						
	QUESTÕES ANALISADAS						
	(A)	(A1)	(A2)	(A3)	(A4)	(A5)	(B)
Camaçari	Não.	Não.	Sim, é possível encontrar a LOA do período, porém não há qualquer informação tratando acerca da renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal.	Não.	Não.	Não.	Não.

Fonte: Elaborado pela autora, a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa 2.1 da Pesquisa e com base em ATRICON (2016) e Troquini (2018).

Em relação ao rol das leis tributárias municipais em vigor que concedem incentivos fiscais, constatou-se a inexistência de tal legislação e, conseqüentemente, não foi possível avaliar determinados elementos preconizados na CF/88 e legislação aplicada (LC nº 101/2000, LC nº 131/09, Lei nº 12.527/11) para a transparência das informações fiscais, tal como compreensibilidade da linguagem utilizada nos referidos normativos, que é necessária para apresentar com clareza as intenções fiscais da Gestão Municipal.

Constatou-se, pois, o não atendimento do Portal da Transparência Municipal às dimensões legal e administrativa relacionadas à transparência fiscal propostas por Zee, Stotsky e Ley (2002). Quanto à dimensão legal, segundo os autores, esta preconiza que todos os incentivos fiscais devem ter uma base estatutária nas leis fiscais relevantes e as alterações a tais incentivos devem exigir alterações a essas leis, sendo imprescindível que o Poder Público divulgue, em local de fácil acesso ao público, todo o arcabouço legal referente aos incentivos fiscais por ele instituídos. Conseqüentemente, a não evidenciação de tais normas prejudica a dimensão administrativa da transparência, a qual pressupõe a existência de critérios simples, específicos e objetivos para a concessão do incentivo fiscal, para evitar ou, pelo menos,

minimizar aplicações discricionárias por parte de agentes públicos e para facilitar o *enforcement* e o monitoramento dos estímulos tributários concedidos.

Particularmente sobre a publicidade e transparência dos incentivos fiscais ambientais, verificou-se que o Município não fornece nenhuma informação relacionada à renúncia da receita decorrente da concessão do IPTU Verde, nem separadamente nem tampouco de forma consolidada.

Quanto à disponibilização da Lei Orçamentária Anual e ao atendimento das condições estabelecidas no artigo 14, incisos I e II, da LRF, embora tenha sido possível encontrar a LOA dos últimos exercícios, em especial dos anos de 2016, 2017 e 2018, nestas leis não foi achada informação alguma sobre a renúncia fiscal oriunda da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal, o que não permite que se averigüe se houve a observância do ente ao supradito dispositivo legal.

Nesse mote, verificou-se ainda que, em inobservância ao que determina o artigo 14 da LRF, a Gestão do Município não evidencia informações contendo a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita com a concessão do IPTU Verde e, muito menos, divulga outros efeitos de tal renúncia.

Em face disso, cumpre registrar que a ausência de demonstração, nas LOAs, de que a renúncia de receita tributária foi considerada na estimativa de receita do orçamento anual e que não afetará as metas de resultados fiscais do período, além de representar uma afronta às normas regentes, igualmente, constituiu uma ofensa aos princípios da transparência e da publicidade.

Consoante explanam Leite (2016) e Machado Segundo (2018), um dos principais aspectos da transparência é que, por meio dela, possibilita-se a realização do controle das contas públicas, uma vez que a aprovação do orçamento deve ocorrer sob a forma da lei, a qual tem a publicidade como verdadeira condição de existência.

Nesse contexto, Silva (2018) ressalta que transparência e publicidade são duas concepções vinculadas e bem discutidas, porém distintas. A publicidade está ligada à “ação” necessária para que os atos estatais produzam efeitos, ao passo que o conceito de transparência é mais abrangente e dinâmico e enseja a participação do cidadão, de forma ativa ou passivamente (SILVA, 2018).

A pesquisa revelou, ainda, que o Município não fornece quaisquer informações adicionais relativas ao IPTU Verde, como, por exemplo, o motivo da instituição deste incentivo; indicação da sua natureza e finalidade; métodos utilizados na sua mensuração; indicação de eventuais custos indiretos para a implementação desta política tributária; número de

contribuintes beneficiados; resultados sociais e/ou ambientais dos incentivos concedidos; relatórios da execução, fiscalização e avaliação dos resultados, etc.

Tais fatos também demonstram o não atendimento do Portal da Transparência Municipal à dimensão administrativa referente à transparência na concessão de incentivos fiscais sugerida por Zee, Stotsky e Ley (2002).

Consoante Pellegrini (2014), a divulgação regular de informações de qualidade sobre as renúncias fiscais com as respectivas estimativas de perda de receita, acompanhadas de informações complementares que permitam ao cidadão compreender o funcionamento e a relevância deste tipo de prática fiscal é o mínimo necessário para que as renúncias de receitas estejam sujeitas a algum controle.

Tal evidenciação possibilita também o aprimoramento do processo de tomada de decisões de política fiscal. De acordo com o FMI (2007, 2018), a transparência das contas públicas coopera para a avaliação compartilhada e precisa da posição fiscal atual, dos custos e benefícios de quaisquer mudanças de política e dos riscos potenciais para as perspectivas fiscais, o que resulta numa reação mais imediata e previsível em relação às circunstâncias econômicas e, conseqüentemente, diminui a gravidade e a incidência de eventuais crises. Outrossim, a transparência das contas públicas beneficia os diversos *stakeholders*, na medida em que lhes fornece as informações de que precisam e aumenta a responsabilidade dos gestores públicos em relação às políticas tributárias do Estado. Ainda, uma maior transparência também pode ajudar a sustentar a credibilidade financeira da gestão pública e melhorar a confiança dos atores relevantes, facilitando o acesso dos governos aos mercados internacionais de capitais (FMI, 2007, 2018).

Ademais, no caso das informações que não estavam disponíveis, foi constatada a ausência de *link* no Portal da Transparência Municipal que redireciona a outro sítio eletrônico oficial do governo em que se poderia encontrá-las.

Nesse sentido, adicionalmente à análise do Portal da Transparência do Município, na mesma data, foram consultadas as páginas eletrônicas da Câmara Municipal e do TCM/BA. No *site* da Câmara, não foram localizados os PLOAs dos anos de 2016 e 2017. No PLOA de 2018, tanto no anexo intitulado “Demonstrativo de compatibilidade da programação da LOA e do Anexo de Metas Fiscais da LDO”, que deveria conter o demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas, quanto no texto da lei não foram encontradas quaisquer informações sobre efeitos financeiros das renúncias de receitas provenientes dos estímulos tributários ecológicos concedidos no período averiguado, em descumprimento ao que prevê a Constituição (art. 165, § 6º).

No endereço eletrônico do TCM/BA, observou-se que foram publicados os pareceres prévios sobre as contas do Município dos anos de 2016, 2017 e 2018, como demonstrado no Quadro 5. Em relação ao exercício 2016, o pronunciamento técnico foi emitido com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais. Apesar disso, na Avaliação da Transparência Pública realizada pelo Tribunal, foi atribuído índice de 7.57, de uma escala de 0 a 10, sendo a transparência do Portal classificada pelo TCM/BA como “suficiente”.

Quadro 5 - Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Camaçari – 2016 a 2018

Exercício	Parecer	*Índice de Transparência Pública	**Enquadramento no Índice
2016	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais (acerca da renúncia de receita, há apenas ressalva em relação àquela oriunda da dívida ativa).	7.57	Suficiente
2017	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa, em específico, à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais (há ressalva genérica em relação à transparência das informações evidenciadas nas Demonstrações Contábeis).	7.43	Suficiente
2018	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais (há ressalva atinente à transparência pública, tendo sido o gestor municipal penalizado com multa por esta e outras irregularidades).	6.60	Moderada

Fonte: TCM/BA (2016, 2017 e 2018).

Notas:

(*) Índice da Avaliação de Transparência Pública realizada pelo TCM/BA.

(**) Conforme Demonstrativo de Avaliação do Portal da Transparência Pública do TCM/BA, os requisitos avaliados de conformidade com a legislação foram os instrumentos de transparência de gestão fiscal, os detalhamentos das receitas e despesas, os procedimentos licitatórios e a acessibilidade das informações. Os índices atribuídos a tais critérios foram enquadrados como: Inexistente (0), Crítica (0.1 a 1.99), Precária (2 a 2.99), Insuficiente (3 a 4.99), Moderada (5 a 6.99), Suficiente (7 a 8.99) e Desejada (9 a 10).

Situação semelhante foi encontrada nos pareceres de 2017 e 2018, com a diferença de que, em comparação com 2016, no exercício de 2017, o Município obteve um índice de transparência ligeiramente menor, 7.43, e, em 2018, houve uma redução mais significativa, tendo atingido 6.60. Para ambos os exercícios, com vistas ao fiel cumprimento do disposto na Lei Complementar nº 131/2009, o TCM/BA recomendou que a Administração promovesse as

melhorias necessárias no Portal de Transparência Municipal. No documento de 2017, o TCM/BA registrou a seguinte advertência para o aperfeiçoamento da transparência das informações contábeis divulgadas pelo governo municipal:

Concluindo a análise das Demonstrações Contábeis, adverte-se o Gestor para a necessidade da apresentação, sempre que necessário, de notas explicativas visando o cumprimento das determinações normativas e garantindo a transparência das informações contábeis, evitando-se assim, futuros questionamentos que poderão repercutir no mérito das suas Contas. (TCM/BA, 2017, p. 16, grifo do autor).

Já no pronunciamento de 2018, dentre outras não conformidades observadas na gestão fiscal do Município, tal órgão de controle externo considerou terem havido irregularidades na transparência das contas públicas, deliberando, por isso, sobre a aplicação de penalidade monetária ao gestor municipal, conforme transcrição abaixo:

Em razão das inconsistências mencionadas, devem ser adotadas as providências seguintes:

a) aplicar ao gestor, com amparo nos incisos II e III, do art. 71, da Lei Complementar Estadual nº 06/91, **multa no importe de R\$2.500,00 (dois mil e quinhentos reais)** (TCM/BA, 2018, p. 26, grifo do autor).

Conforme explica Abreu (2017), no contexto da nova era digital voltada à transparência fiscal e governança pública, há uma boa parte da literatura que ressalta a importância do fornecimento de informação relativa às finanças públicas aos cidadãos, a fim de garantir a *accountability*. Esta possibilita à sociedade o efetivo direito de demandar contas, e, ao gestor público, o dever de prestar essas contas, sob pena de responsabilização (ANDRADE; RAUPP; PINHO, 2017; TRONQUINI, 2018).

Após, procedeu-se, à análise dos demonstrativos de renúncia que compõem as Leis de Diretrizes Orçamentárias referentes ao triênio de 2016/2018. Verificou-se que, embora o Portal da Transparência Municipal divulgue as aludidas LDOs destes exercícios e seus Anexos apresentem as metodologias usadas no cálculo das Metas Fiscais, em nenhum deles o governo de Camaçari evidencia os montantes estimados das suas receitas tributárias renunciadas, conforme dispõem a CF/88 e a LRF, nem particiona estas renúncias por imposto, e, por conseguinte, não apresenta os valores renunciados com a concessão do IPTU Verde municipal, consoante demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 - Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Camaçari (BA) - 2016 a 2018

MUNICÍPIO	Divulga LDO			Evidencia o valor da Renúncia Fiscal			Particiona por Imposto			Evidencia as renúncias oriundas do IPTU Verde		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Camaçari	✓✓	✓✓	✓✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de Afonso *et al.* (2014).

Ao examinar tais Demonstrativos de renúncia, observou-se que a Gestão Municipal apenas cita a existência de impostos, taxas e emolumentos municipais para os quais há incentivos fiscais que resultam em renúncia de receita, de sorte que, quanto aos impostos, há menção direta ao uso extrafiscal do ISS e IPTU voltados exclusivamente para o fomento do "Programa Municipal de Desenvolvimento Industrial, Comercial e de Prestação de Serviço - Pró-Desenvolver". Quanto a este, o Município não declara os quantitativos monetários, para os anos analisados e para os dois exercícios seguintes, restringindo-se a explicar, no campo referente à renúncia de receita prevista, tão somente que as isenções “[...] possuem mensuração imprecisa e de grande complexidade” e, “[...] desta forma justifica-se a não apresentação de valores [...]”.

Como explicam Azevedo e Cabello (2018), o atual plano de contas nacional (PCASP) adotado pelos governos ampara a contabilização das renúncias de receitas. Em seu trabalho, os autores questionam sobre a possibilidade de que as renúncias sejam apresentadas como uma receita efetivamente recebida e devolvida ao contribuinte no mesmo instante, mesmo sem que tenha sido registrado o movimento financeiro, uma vez que

Se esse entendimento for possível, então os entes deveriam passar a divulgar também as renúncias efetivadas. Até porque a receita deve ser lançada, antes de ser baixada. Além disso, a forma atual de transparência (das receitas orçamentárias) só demonstraria as baixas executadas por meio de recebimento (AZEVEDO; CABELLO, 2018, p. 5-6).

Nos supramencionados Anexos de Metas Fiscais, é informado ainda, de forma genérica, a utilização de impostos, taxas e emolumentos municipais, com finalidade extrafiscal, para incentivar o "Programa Municipal de Promoção do Emprego - Pró-Emprego". Contudo, não são apontados tributos específicos dos quais decorrem as renúncias de receitas tributárias e também não há demonstração das quantias das respectivas estimativas.

Notou-se, também, que o Município não divulga os montantes de cada uma das medidas compensatórias relacionadas aos programas “Pró-Desenvolver” e “Pró-Emprego”, apresentando tão somente como justificativas que, para o primeiro, os benefícios proporcionados levariam em conta “[...] a criação de empregos diretos e indiretos, aquecimento da economia local e o incremento de receitas oriundas das transferências constitucionais e do

aumento da base de cálculo para os impostos municipais, sendo de difícil mensuração", enquanto que, para o segundo, os benefícios estão "[...] atrelados ao desenvolvimento econômico e social, através da geração de emprego e renda e aquecimento da economia, sendo, ambos, de difícil mensuração".

Segundo Pellegrini (2014), a despeito de ser uma tarefa complexa, a estimativa da perda de receita em decorrência da renúncia fiscal pode ser considerada a principal informação para o acompanhamento desses gastos tributários.

Nesse tocante, como já discorrido em seção específica, a LRF estabelece que toda renúncia de receita advinda da concessão de incentivo fiscal não deverá comprometer as metas de resultados fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, sendo necessário, ainda, demonstrativo evidenciando que o valor renunciado está previsto na estimativa da receita da Lei do Orçamento. Na impossibilidade de tal demonstração, para que a renúncia possa ter validade, é imprescindível que ela seja compensada por meio de incremento de receita tributária (BRANDÃO, 2013).

No Quadro 7, estão expostas as principais modalidades de compensações à renúncia fiscal informadas pela Administração municipal no período de 2016 a 2018.

Quadro 7 - Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Camaçari (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018

Tipos de compensação à Renúncia de Receita apresentados na LDO do Município de Camaçari	EXERCÍCIO			Total **(R\$)
	2016	2017	2018	
Não apresenta (em branco)	NA	NA	NA	NA
*Aperfeiçoamento dos processos	NA	NA	NA	NA
*Recadastramento de contribuintes	NA	NA	NA	NA
*Medida genérica	NA	NA	NA	NA
*Redução de renúncias	NA	NA	NA	NA
*Crescimento geral da receita	✓✓	✓✓	✓✓	X
*Corte de despesas	NA	NA	NA	NA
Não afeta as metas fiscais (inciso I, art. 14, LRF)	NA	NA	NA	NA
Elevação de alíquotas de tributos	✓✓	✓✓	✓✓	X
Correção do valor venal dos imóveis	NA	NA	NA	NA
É anterior à LRF	NA	NA	NA	NA
*Refis	NA	NA	NA	NA
*Não precisa, pois trará melhoria na qualidade de vida da população	NA	NA	NA	NA
*Criação de empregos	✓✓	✓✓	✓✓	X
*Geração de renda	✓✓	✓✓	✓✓	X
*Atração de novas empresas	NA	NA	NA	NA
*Fomento à economia local	✓✓	✓✓	✓✓	X

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Azevedo e Cabello (2018).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

(*) indica medidas de compensação em desacordo com a regra da LRF.

(**) Valores a preços correntes, expressos em R\$ milhões.

Nesse tocante, o estudo revelou que foram demonstradas as mesmas medidas de compensação nos Demonstrativos das Leis de Diretrizes Orçamentárias dos anos de 2016, 2017 e 2018, igualmente, sem sequer constarem os respectivos montantes renunciados, e, com exceção do “incremento de receitas oriundas do aumento da base de cálculo para os impostos municipais”, todas as demais práticas compensatórias (crescimento geral da receita, criação de empregos, geração de renda e fomento à economia local) informadas pelo governo camaçariense estão em manifesto desacordo com o art. 14, II, Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, a despeito de mencionar alguns programas de estímulos tributários, como já dito, nos Demonstrativos em epígrafe não há qualquer informação específica sobre o "Programa de Incentivos Fiscais Ambientais do IPTU VERDE" adotado pela cidade de Camaçari.

Com efeito, o descumprimento dos preceitos contidos no referido dispositivo legal, que reflete a falta de transparência na gestão fiscal do ente, impossibilita o controle e fiscalização da execução da política pública de incentivos tributários instituída pelo Município.

Dessa forma, como explica Tronquini (2018, p. 118), impede-se o monitoramento “[...] dos seus resultados, bem como a verificação da renúncia de receita, daquilo que efetivamente deixou de ingressar nos cofres públicos e que precisará ser suplementada de outra fonte de custeio para atender às demandas de direitos sociais perante o Estado”. Cabe ressaltar que tal conduta omissiva por parte dos gestores públicos poderá implicar a responsabilização e sanção destes, na forma da lei (TRONQUINI, 2018).

Assim, a análise da demonstração da renúncia de receita decorrente do IPTU Verde na LDO, bem como das compensações à renúncia de receita oriunda da concessão deste incentivo fiscal ambiental informadas em seus anexos de Metas Fiscais, no período de 2016 a 2018, revelou que, nesses aspectos, as informações contidas nas leis de diretrizes orçamentárias disponibilizadas no Portal da Transparência camaçariense também não atendem à dimensão legal nem à dimensão econômica da transparência na evidenciação dos estímulos tributários, tal como recomendam Zee, Stotsky e Ley (2002).

Ante tais evidências, ressalta-se que a falta de divulgação da estimativa de renúncia com o IPTU Verde municipal ou, alternativamente, das medidas de compensação para os exercícios estudados impossibilitou que se verificassem outras questões, tal como a existência de informações esclarecendo a metodologia utilizada no cálculo dos valores renunciados.

4.2 O IPTU Verde do município de Feira de Santana (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão

O programa de incentivo fiscal ambiental do “IPTU Verde” do município de Feira de Santana foi criado em 2014, por meio da Lei nº 3.506/2014. Tal Norma possibilita que proprietários de imóveis residenciais e não-residenciais obtenham desconto, de 1% a 4%, sobre o valor do IPTU, não podendo ultrapassar o desconto máximo de 20%, mediante a comprovação de haver implementado alguma (s) das medidas ambientais listadas: sistema de captação da água da chuva, sistema de reutilização da água, sistema de aquecimento hidráulico solar, edificação/construção com materiais sustentáveis, construção de telhado verde, separação de resíduos sólidos (exclusivamente para condomínios horizontais ou verticais), adaptação da calçada ou calçada cidadã, utilização de energia passiva, arborização no imóvel e edificações com áreas permeáveis. A lei, contudo, não fixa o tempo de validade do incentivo e não há Decreto Municipal regulamentando questões desta natureza.

Além disso, verifica-se que o ente pode conceder, também, isenção no valor do IPTU, para Área de Preservação Permanente (APP), desde que sejam cumpridos os critérios dispostos na legislação própria.

Após a verificação da conjuntura legal que institui o "IPTU VERDE" de Feira de Santana, quando se analisa o aspecto referente à transparência ativa na evidenciação, no seu Portal da Transparência, das receitas renunciadas com a concessão do IPTU Verde pelo referido ente municipal, os achados encontrados na pesquisa não são animadores, como se pode observar no Quadro 8 que mostra, com base no modelo de investigação desta pesquisa, o resultado da análise dos dados coletados por meio da consulta realizada a esta página eletrônica, em 10/01/2021.

Quadro 8 - Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Feira de Santana (BA)

MUNICÍPIO	EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA RENÚNCIA DE RECEITA DECORRENTE DA CONCESSÃO DO IPTU VERDE						
	QUESTÕES ANALISADAS						
	(A)	(A1)	(A2)	(A3)	(A4)	(A5)	(B)
Feira de Santana	Não.	Não.	Não, só é possível encontrar a LOA até o exercício de 2016.	Não.	Não.	Não.	Sim, na guia "Legislação", há <i>link</i> que redireciona para o sítio eletrônico do Diário Oficial do Município, em que se podem acessar os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) dos exercícios posteriores a 2017.

Fonte: Elaborado pela autora, a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa 2.1 da Pesquisa e com base em ATRICON (2016) e Troquini (2018).

Observou-se que o Município não publica o rol da legislação que trata dos incentivos fiscais municipais vigentes, impossibilitando os cidadãos de poder acessá-la diretamente por meio do Portal da Transparência, bem como de verificar a observância do ente aos preceitos estabelecidos pela CF/88 e pela legislação aplicada (LC nº 101/2000, LC nº 131/09, Lei nº 12.527/11) para transparência na concessão de tais estímulos tributários. Assim, fica demonstrado o não atendimento às dimensões legal e administrativa da transparência preconizadas por Zee, Stotsky e Ley (2002).

Conforme Cavalcante (2018, p. 211), “sem conhecimento dos instrumentos legais que concedem os incentivos fiscais, o controle social fica prejudicado e superficial.” Ainda, de acordo com o Manual de Transparência Fiscal do FMI (2018), é importante que a legislação fiscal esteja acessível às partes interessadas, pois é nela que estão estabelecidas as regras formais para a organização do processo orçamentário e as respectivas funções e responsabilidades do Poder Executivo e do Legislativo.

No que tange à publicidade e transparência dos incentivos fiscais ambientais, a pesquisa desvelou a inexistência de divulgação de informações, seja de forma separada seja em conjunto, relativas à renúncia da receita originária da concessão do IPTU Verde pelo Município.

Em relação ao acesso à LOA dos exercícios mais recentes, sobretudo dos anos de 2016, 2017 e 2018, e ao cumprimento das condições que o artigo 14, incisos I e II, da LRF impõe para a concessão ou ampliação de incentivos tributários que implique em renúncia fiscal, o ente municipal só disponibilizou em seu Portal da Transparência as leis orçamentárias até o exercício de 2016, de modo que, para encontrar as leis orçamentárias dos anos subsequentes, o cidadão é orientado a acessar um *link* que o leva à página eletrônica do Diário Oficial do Município - DOM. No entanto, a busca por tal legislação no DOM é demasiado dificultosa, uma vez que só é possível filtrar por Secretaria, data ou palavra, sendo que esta última forma não fornece resultados organizados, apresentando, além destas leis, todos os tipos de documentos publicados que contenham a palavra-chave procurada.

Observou-se que em todas as LOAs analisadas inexistem informações sobre o IPTU Verde, ou seja, não foi possível verificar se o citado incentivo fiscal ambiental foi concedido ou ampliado, nos períodos de 2016, 2017 e 2018, pelo Município ou, em havendo montantes tributários renunciados, se a apresentação destes obedece ou não aos ditames legais. Além disso, quanto à demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita oriunda da concessão do IPTU Verde, constatou-se que o Poder Público Municipal não publiciza tais informações, conforme determina o artigo 14 da LRF.

Nesse aspecto, é pertinente pontuar sobre a questão dos incentivos fiscais a “custo zero” (por exemplo, na hipótese de um contribuinte novo), para os quais alguns estudiosos, como Henriques (2009) e Brandão (2013), defendem que também seja aplicado o regime da Lei Complementar n.º 101/2000. Conforme Brandão (2013), mesmo tais incentivos, cuja concessão não resultará em renúncia de receita, já que esta nunca existiu, devem ser quantificados.

Foi possível notar, ainda, que o Município de Feira de Santana também não divulga, em seu Portal da Transparência, nenhum tipo de informações adicionais referentes ao citado incentivo de cunho ecológico, por meio das quais fosse possível às partes interessadas obter conhecimento mais amplo sobre determinados aspectos e outras características relevantes desta política tributária municipal, revelando que, também nesse quesito, não foi atendida a dimensão administrativa da transparência na concessão de incentivos fiscais prescrita por Zee, Stotsky e Ley (2002).

A despeito da incompleta divulgação das leis orçamentárias anuais no Portal da Transparência, como acima registrado, o ente disponibiliza, na guia “Legislação”, um *link* de acesso ao sítio eletrônico do DOM, em que é possível encontrar os instrumentos de planejamento dos últimos exercícios.

Diante destas constatações, cumpre enfatizar que o preceito da transparência ativa pela administração pública está disposto no art. 8º da LAI, segundo o qual é obrigatório aos órgãos e entidades públicas promoverem, independente de requerimentos, a divulgação, em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas e custodiadas. Entretanto, como mostram as evidências empíricas, para que isso de fato ocorra, será necessário garantir a efetividade do referido normativo legal.

Em adição ao diagnóstico do Portal da Transparência do Município, consultaram-se os sítios eletrônicos da Câmara Municipal e do TCM/BA. Na página da Câmara, não foi possível encontrar os projetos de leis orçamentárias de nenhum dos três exercícios investigados, não permitindo, assim, que se verificasse, nos PLOAs e em seus anexos, a existência de demonstrativo regionalizado contendo informações sobre os efeitos das renúncias de receitas com a concessão ou ampliação dos incentivos fiscais ambientais, conforme determina o art. 165, § 6º da CF/88.

No *website* do TCM/BA, foram localizados os pareceres prévios sobre as contas do Município relativas aos exercícios financeiros de 2016, 2017 e 2018, como se observa no Quadro 9. Todos os três pronunciamentos técnicos foram emitidos com ressalvas, mas nenhuma atinente à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros estímulos tributários de cunho

ecológico. No parecer de 2016, o Tribunal atribuiu índice de transparência “suficiente” de 8.06, numa escala de 0 a 10, para a transparência das informações divulgadas no Portal da Transparência Municipal e apenas sinalizou que esta nota poderia ainda ser melhorada. Comparativamente ao exercício financeiro de 2016, nos pronunciamentos de 2017 e 2018 foi observada uma queda significativa nos índices da Avaliação da Transparência Pública realizada pelo TCM/BA, os quais obtiveram, em ambos os anos, classificação “moderada” (pontuação de 5.28, em 2017, e de 6.39, em 2018), tendo este órgão de controle externo tão somente recomendado, nestes relatórios, que a Administração promovesse as melhorias necessárias no Portal de Transparência Municipal, para o fiel cumprimento do que determina a Lei Complementar nº 131/2009.

Quadro 9 - Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Feira de Santana – 2016 a 2018

Exercício	Parecer	*Índice de Transparência Pública	**Enquadramento no Índice
2016	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais.	8.06	Suficiente
2017	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais (acerca da renúncia de receita, há apenas ressalva em relação àquela oriunda da dívida ativa).	5.28	Moderada
2018	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais.	6.39	Moderada

Fonte: TCM/BA (2016, 2017 e 2018).

Notas:

(*) Índice da Avaliação de Transparência Pública realizada pelo TCM/BA.

(**) Conforme Demonstrativo de Avaliação do Portal da Transparência Pública do TCM/BA, os requisitos avaliados de conformidade com a legislação foram os instrumentos de transparência de gestão fiscal, os detalhamentos das receitas e despesas, os procedimentos licitatórios e a acessibilidade das informações. Os índices atribuídos a tais critérios foram enquadrados como: Inexistente (0), Crítica (0.1 a 1.99), Precária (2 a 2.99), Insuficiente (3 a 4.99), Moderada (5 a 6.99), Suficiente (7 a 8.99) e Desejada (9 a 10).

Conforme ressalta ATRICON (2016), principalmente em face do que determinam a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, a fiscalização não só da receita pública, mas também da renúncia de receita, é de extrema importância, pois contribui para a transparência das contas públicas e para a prestação de informações de melhor qualidade aos diversos *stakeholders*.

Já quando se trata do exame dos demonstrativos de renúncia fiscal, observou-se que, tal como ocorre com as LOAs municipais, no Portal da Transparência de Feira de Santana, só foram divulgadas as Leis de Diretrizes Orçamentárias até o exercício de 2016, tendo as demais, referentes aos anos de 2017 e 2018, sido acessadas por meio do *website* do DOM.

Nesse contexto, ao se analisar os Anexos de Metas Fiscais das LDOs do triênio em questão, foi constatado que a Administração municipal evidencia, em todos os seus demonstrativos de renúncia fiscal, as estimativas de suas receitas renunciadas, em atendimento ao estabelecido pela CF/88 e LRF, categorizando-as, inclusive, por tributo, e, ainda, informando a metodologia utilizada no cálculo das metas fiscais. Porém, foi identificada apenas referência ao uso extrafiscal do ISS voltado para a promoção de projetos culturais e esportivos, cujas renúncias de receitas previstas para 2016, 2017 e 2018 foram, respectivamente, R\$ 513.234,00, R\$ 557.629,00 e R\$ 600.204,00. Ou seja, não há menção à utilização de incentivos fiscais relacionados ao IPTU, de forma que também não são demonstradas as renúncias fiscais decorrentes do IPTU Verde feirense nem se apresentam notas explicando tal ausência de informações ou, até mesmo, a não ocorrência da concessão deste incentivo fiscal ambiental no período em destaque. O Quadro 10 explicita o resumo dos dados resultantes desta análise.

Quadro 10 - Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Feira de Santana (BA) - 2016 a 2018

MUNICÍPIO	Divulga LDO			Evidencia o valor da Renúncia Fiscal			Particiona por Imposto			Evidencia as renúncias oriundas do IPTU Verde		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Feira de Santana	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	X	X	X

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de Afonso *et al.* (2014).

Nota:

O Portal da Transparência do município de Feira de Santana só disponibiliza a LDO até o exercício de 2016.

Para os exercícios seguintes, foi necessário buscar as leis no *site* do Diário Oficial do Município.

Importante frisar que, para promover maior transparência fiscal, mesmo nas situações em que os estímulos tributários ainda não tenham começado a ser concedidos pelo Estado, isto é, em que inexistem contribuintes contemplados, os incentivos fiscais devem ser justificados, de modo que a sociedade possa ter ciência dessa informação (CAVALCANTE, 2018). Isso igualmente se aplica aos casos de incentivos fiscais “a custo zero”, para os quais advoga Brandão (2013) que,

[...] independentemente do resultado numérico encontrado e da sua repercussão no orçamento, é necessária a elaboração de demonstrativo que revele o quanto seria apurado de imposto caso os fatos geradores em foco não fossem alcançados pela norma desonerativa (BRANDÃO, 2013, p. 175).

No que diz respeito às medidas de compensação à renúncia de receita (Quadro 11), o Município não apresenta as compensações para o período com a justificativa de que, alternativamente, os valores renunciados já vêm sendo executados sem que comprometam as metas de resultados fiscais previstas, conforme informado nas notas adjuntas aos demonstrativos de renúncia que integram o Anexo de Metas Fiscais de cada um dos anos estudados, 2016 a 2018 (vide APÊNDICE B).

Quadro 11 - Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Feira de Santana (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018

Tipos de compensação apresentados na LDO do Município de Feira de Santana	EXERCÍCIO			Total **(R\$)
	2016	2017	2018	
Não apresenta (em branco)	NA	NA	NA	NA
*Aperfeiçoamento dos processos	NA	NA	NA	NA
*Recadastramento de contribuintes	NA	NA	NA	NA
*Medida genérica	NA	NA	NA	NA
*Redução de renúncias	NA	NA	NA	NA
*Crescimento geral da receita	NA	NA	NA	NA
*Corte de despesas	NA	NA	NA	NA
Não afeta as metas fiscais (inciso I, art. 14, LRF)	✓✓	✓✓	✓✓	X
Elevação de alíquotas de tributos	NA	NA	NA	NA
Correção do valor venal dos imóveis	NA	NA	NA	NA
É anterior à LRF	NA	NA	NA	NA
*Refis	NA	NA	NA	NA
*Não precisa, pois trará melhoria na qualidade de vida da população	NA	NA	NA	NA
*Criação de empregos	NA	NA	NA	NA
*Geração de renda	NA	NA	NA	NA
*Atração de novas empresas	NA	NA	NA	NA
*Fomento à economia local	NA	NA	NA	NA

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Azevedo e Cabello (2018).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

(*) indica medidas de compensação em desacordo com a regra da LRF.

(**) Valores a preços correntes, expressos em R\$ milhões.

Frente a tais evidências, quanto à divulgação sobre a renúncia de receita originada da concessão do IPTU Verde municipal, nas LDOs do período analisado e em seus demonstrativos anexos, verificou-se que o Portal da Transparência Municipal não atende às dimensões legal e econômica da transparência na concessão de incentivos fiscais sugerida por Zee, Stotsky e Ley (2002), devido à total ausência de tais informações nas citadas leis de diretrizes do orçamento. Consoante os mencionados autores, a dimensão econômica envolve explicitar a justificativa para a concessão de incentivos fiscais com base em argumentos econômicos bem pensados; estimar o impacto econômico e os custos de receita da concessão de incentivos com base em

premissas e metodologias claramente definidas; e sujeitar estas estimativas de perda de receita ao escrutínio público no processo orçamentário como renúncias fiscais.

4.3 O IPTU Verde do município de Salvador (BA) e a evidenciação das receitas renunciadas com sua a concessão

No município de Salvador, foi instituído, em 2013, o Programa de Certificação Sustentável “IPTU VERDE” em edificações na cidade, por meio da Lei nº 8.474/2013, cujo art. 5º foi posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 29.100/2017.

Quanto aos critérios para a concessão do incentivo, verificou-se a existência de uma gama de medidas de sustentabilidade que são requeridas dos proprietários de imóveis residenciais e não-residenciais para a obtenção da certificação exigida pelo Programa de Certificação Sustentável e do respectivo desconto sobre o valor do IPTU. As certificações são outorgadas conforme a pontuação obtida pelos empreendimentos, os quais podem enquadrar-se nas classificações Bronze, Prata ou Ouro. Ao solicitar a certificação, o requerente deve apresentar os documentos listados no Manual que comprovem o cumprimento das práticas sustentáveis estabelecidas no Anexo I do Decreto nº 29.100/17. Tais medidas estão organizadas em cinco categorias, quais sejam: Gestão Sustentável das Águas; Eficiência e Alternativas Energéticas; Projeto Sustentável; Bonificações; e Emissões de Gases do Efeito Estufa.

A análise de cada categoria é feita pelos órgãos responsáveis, que irão avaliar os requisitos e, caso o pedido seja deferido, os pontos referentes a cada medida adotada integrarão a pontuação total do contribuinte. As classificações das certificações e correspondentes descontos são: para a Bronze, deve-se atingir, no mínimo, 50 pontos para obter um desconto de 5%; para a Prata, mínimo 70 pontos e desconto de 7%; e, para a Ouro, mínimo 100 pontos e desconto de 10%. O Certificado terá validade de três anos, podendo ser renovado por igual período, enquanto for do interesse do requerente (Art. 10, § 1º, do Decreto nº 29.100/2017).

A partir da apresentação do panorama legal que cunhou o Programa de Certificação Sustentável “IPTU VERDE” do município de Salvador, fez-se a análise da transparência ativa na evidenciação, em seu Portal da Transparência, das renúncias de receitas com o IPTU Verde concedido pela Administração municipal. Nesta consulta, executada em 10/01/2021, obtiveram-se os dados expostos no Quadro 12.

Quadro 12 - Análise da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelo município de Salvador (BA)

MUNICÍPIO	EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA RENÚNCIA DE RECEITA DECORRENTE DA CONCESSÃO DO IPTU VERDE						
	QUESTÕES ANALISADAS						
	(A)	(A1)	(A2)	(A3)	(A4)	(A5)	(B)
Salvador	Não.	Não.	Sim, indiretamente, é possível encontrar as LOAs do período, porém não há qualquer informação tratando acerca da renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal.	Não.	Não.	Sim, na guia "Contas Públicas" são divulgados Relatórios de Gestão sobre temas como "Equilíbrio de Contas", "Desenvolvimento Urbano e Econômico", "Sustentabilidade e Resiliência", dentre outros, em que é possível encontrar algumas informações adicionais sobre o IPTU Verde municipal.	Sim, há <i>links</i> que redirecionam para as páginas da Casa Civil, em que é possível encontrar os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), e da SEFAZ, onde está publicado o elenco das leis que concedem os incentivos fiscais municipais em vigor.

Fonte: Elaborado pela autora, a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa 2.1 da Pesquisa e com base em ATRICON (2016) e Troquini (2018).

Acerca da publicização do rol da legislação que trata dos incentivos fiscais em vigor, não foram encontradas tais leis, na íntegra, no Portal da Transparência Municipal, de modo que, por meio dele, fica prejudicado o acesso direto a estas normas pelos públicos interessados, inviabilizando, portanto, a verificação do seu atendimento ou não aos preceitos estabelecidos pela CF/88 e pela legislação aplicada (LC nº 101/2000, LC nº 131/09, Lei nº 12.527/11). No entanto, no Portal há *links* que redirecionam o cidadão para outros sítios eletrônicos oficiais do governo. Para consultar a LOA de determinado exercício, o cidadão é redirecionado para o *website* da Casa Civil Municipal, em que, no espaço destinado à "Documentação Complementar", pode ser encontrada uma lista elencando a legislação municipal relacionada à receita orçamentária e estão divulgados os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA). Há também *link* redirecionando o usuário para a página da SEFAZ, onde é possível encontrar as leis vigentes que concedem os incentivos fiscais municipais.

Assim, observou-se que o Portal da Transparência do Município atende parcialmente à dimensão legal da transparência fiscal proposta por Zee, Stotsky e Ley (2002), uma vez que a evidenciação das normas que regem a concessão dos incentivos fiscais se dá apenas de forma indireta e não intuitiva.

Nesse espectro, como colocado por Cavalcante (2018), um dos maiores problemas atuais para que se possa analisar as distorções do sistema fiscal é exatamente a falta de informação sobre os estímulos tributários concedidos. Desse modo, em obediência ao princípio da transparência, os entes federados devem reunir de forma clara e acessível todos os incentivos fiscais vigentes que tenham como finalidade a proteção ambiental. No entanto, na prática, segundo a autora, ocorre que

são dados espalhados em leis diversas, sem conexão e de acesso difícil. Os sites eletrônicos dos entes federativos devem ter um *link* visível e organizado sobre todos os incentivos fiscais, destacando neste os que têm fundamentação ambiental, garantindo, assim, o efetivo controle social (CAVALCANTE, 2018, p. 214-215).

Em referência à publicidade e transparência dos incentivos fiscais ambientais, não foram localizadas informações, isoladas ou em conjunto, relativas à renúncia da receita decorrente do IPTU Verde concedido pelo Município.

Segundo Pellegrini (2014), o acesso a informações consolidadas sobre as renúncias fiscais, além de possibilitar a realização de análises comparativas, é também essencial para a execução da política fiscal.

Acerca da divulgação da LOA dos últimos exercícios e da observância pelo Município às condições estabelecidas no artigo 14, incisos I e II, da LRF para a concessão ou ampliação de incentivos fiscais da qual decorra renúncia de receita, como já dito, foi constatado que, de modo mediato, o Portal da Transparência de Salvador fornece acesso às LOAs do período, por meio do redirecionamento do cidadão para a página eletrônica da Casa Civil. Porém, nas leis do orçamento anual dos anos de 2016, 2017 e 2018 não há qualquer informação atinente à renúncia fiscal proveniente do IPTU Verde concedido ou ampliado pela Gestão Municipal.

Além disso, o estudo revelou que o Município não apresenta a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita oriunda da concessão do IPTU Verde, conforme determina o artigo 14 da LRF, nem de efeitos de outras naturezas referentes a tal renúncia.

Por outro lado, verificou-se que o governo municipal evidencia informações adicionais que, indiretamente, apresentam características do IPTU Verde concedido, além daquelas legalmente requeridas. No seu Portal da Transparência, na guia "Contas Públicas" são divulgados Relatórios de Gestão sobre temas como "Equilíbrio de Contas", "Desenvolvimento Urbano e Econômico", "Ambiente Urbano e Mobilidade", "Sustentabilidade e Resiliência", dentre outros, nos quais, em relação aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, é possível encontrar informações como: o motivo para a implantação deste incentivo (informação contida nos relatórios "Ambiente Urbano e Mobilidade" de 2016 e "Sustentabilidade e Resiliência" de 2017), o número de solicitações para a obtenção da certificação (informação contida no relatório

"Sustentabilidade e Resiliência" de 2018) e a meta de revisão e simplificação de regras para a concessão do IPTU Verde, a partir de 2019 (informação contida no relatório "Desenvolvimento Urbano e Econômico" de 2018). Assim, dado que tais informações estão dispostas no Portal de forma mediata e “dispersa” nos citados Relatórios de Gestão, demandando do cidadão um dificultoso trabalho de busca, constatou-se que há o atendimento apenas parcial da dimensão administrativa da transparência sugerida por Zee, Stotsky e Ley (2002).

Em complemento à análise efetuada no Portal da Transparência do Município, realizaram-se consultas às *homepages* da Câmara Municipal e do TCM/BA.

No sítio eletrônico da Câmara, apesar de terem sido publicados os PLOAs dos exercícios financeiros de 2016, 2017 e 2018, nestes, não constam quaisquer informações sobre a renúncia de receitas decorrentes dos incentivos fiscais ambientais concedidos pelo Município de Salvador, assim como não foi possível localizar o anexo com o demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas, em desobediência ao que preceitua o art. 165, § 6º da CF/88. Assim, embora os PLOAs da capital baiana contenham os textos de lei na íntegra, tais projetos de lei orçamentária exibem problemas de transparência em relação aos seus anexos, que, além de não informarem sobre as receitas renunciadas com a concessão do IPTU Verde municipal, apresentam demonstrativos contábeis que prescindem de clareza/compreensibilidade, uma vez que estão disponibilizados em arquivos de imagens digitalizadas, impossibilitando a procura por palavras dentro do documento, ou até mesmo encontram-se completamente ilegíveis. De todo modo, tais problemas dificultam o acesso à informação e, conseqüentemente, inviabilizam o monitoramento pelas partes interessadas.

Cumprе salientar que poder acessar informações transparentes, confiáveis e de qualidade é indispensável, não só para o exercício do controle da gestão pública pelos órgãos de fiscalização e pelos cidadãos, mas também, como um fator chave na elaboração de políticas públicas (NÓBREGA, 2017).

Na página do TCM/BA, por sua vez, estão publicados os pareceres prévios sobre as contas do Município de Salvador dos anos de 2016, 2017 e 2018. Todos eles contêm ressalvas, mas nenhuma relativa à transparência na evidência de informações sobre a renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais. No pronunciamento técnico de 2016, o Município obteve 8.13 no índice do TCM/BA, sendo a transparência das informações evidenciadas no Portal da Transparência Municipal considerada “suficiente” pelo Tribunal. Igualmente, nos pareceres de 2017 e 2018, a transparência pública também foi avaliada como “suficiente”, porém o Município obteve índices menores, em comparação com 2016. Em 2017, o índice alcançado na Avaliação do

Portal foi de 7.64 e, em 2018, 7.65, conforme apresenta o Quadro 13. No documento de 2017, o Tribunal citou a resposta enviada, em fase de defesa, pela gestão soteropolitana, tal como colacionado a seguir:

A reestruturação do Portal da Transparência Salvador é uma das ações programadas e tem por objetivo dotar essa ferramenta de acesso à informação e fomento à cidadania de tecnologias de usabilidade, navegabilidade e acessibilidade recentemente desenvolvidas, além de ampliar o rol de dados disponíveis nas plataformas eletrônicas municipais, seguindo política de Dados Abertos que vem sendo difundida nos últimos anos. Propõe-se disponibilizar, além das informações exigidas pela Lei Complementar nº 131/2009 e Lei Federal nº 12.527/2011, dados em formato aberto sobre execução das diversas atividades e serviços públicos prestados pelo Município, seja na área de educação, saúde, assistência social, transportes, mapas urbanos, dentre outros, com a finalidade de potencializar as ações de Transparência e o Controle Social na capital baiana. (Salvdor, 2017, *apud* TCM/BA, 2017, p. 37).

Já no Parecer de 2018, o TCM/BA fez a seguinte observação sobre a transparência das informações divulgadas no Portal do Município:

Em que pese o levantamento tenha imputado um escore “Suficiente”, considerando-se um Município do porte de Salvador, recomenda-se que a Administração promova as melhorias necessárias no portal de transparência da Prefeitura Municipal, para o fiel cumprimento do disposto na Lei Complementar n.º 131/2009. (TCM/BA, 2018, p. 51).

Quadro 13 - Pareceres Prévios do TCM/BA sobre as Contas da Prefeitura Municipal de Salvador – 2016 a 2018

Exercício	Parecer	*Índice de Transparência Pública	**Enquadramento no Índice
2016	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais.	8.13	Suficiente
2017	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais (acerca da renúncia de receita, há apenas ressalva em relação àquela oriunda da dívida ativa).	7.64	Suficiente
2018	Parecer com ressalvas, porém nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais.	7.85	Suficiente

Fonte: TCM/BA (2016, 2017 e 2018).

Notas:

(*) Índice da Avaliação de Transparência Pública realizada pelo TCM/BA.

(**) Conforme Demonstrativo de Avaliação do Portal da Transparência Pública do TCM/BA, os requisitos avaliados de conformidade com a legislação foram os instrumentos de transparência de gestão fiscal, os detalhamentos das receitas e despesas, os procedimentos licitatórios e a acessibilidade das informações. Os índices atribuídos a tais critérios foram enquadrados como: Inexistente (0), Crítica (0.1 a 1.99), Precária (2 a 2.99), Insuficiente (3 a 4.99), Moderada (5 a 6.99), Suficiente (7 a 8.99) e Desejada (9 a 10).

Como assinala Tronquini (2018, p. 62), ao realizarem a fiscalização sobre a gestão das finanças públicas, os Tribunais de Contas assumem um papel fundamental “na produção de conhecimento, orientação e efetivação das boas práticas fiscais exigidas pela

Constituição e regulamentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal” (TRONQUINI, 2018, p. 62).

Partindo-se para a análise dos Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita que constam nos Anexos de Metas Fiscais das LDOs, verificou-se que, assim como no caso das LOAs municipais, o Portal da Transparência da capital baiana disponibiliza acesso indireto às LDOs dos últimos exercícios, por meio de *link* que leva o cidadão à página da Casa Civil, onde podem ser localizadas as Leis de Diretrizes Orçamentárias do triênio de 2016 - 2018. O Quadro 14 sumariza o quanto foi encontrado como resultado da investigação dos Demonstrativos contidos nos Anexos de Metas fiscais do período.

Quadro 14 - Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto à LDO do município de Salvador (BA) - 2016 a 2018

MUNICÍPIO	Divulga LDO			Evidencia o valor da Renúncia Fiscal			Particiona por Imposto			Evidencia as renúncias oriundas do IPTU Verde		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Salvador	✓✓	✓✓	✓✓	NA	✓✓	✓✓	NA	✓✓	✓✓	NA	X	X

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de Afonso *et al.* (2014).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

No Anexo I - Metas Fiscais, contendo a estimativa e compensação da renúncia de receita, da LDO do exercício de 2016, o município de Salvador informou apenas que "*Não foram identificadas possibilidades de renúncia de receita para os próximos exercícios*".

Foi observado no estudo que, no Demonstrativo adjunto à LDO de 2016, o Município se limita a informar que "*Não foram identificadas possibilidades de renúncia de receita para os próximos exercícios*". Entretanto, contradizendo esta informação, a pesquisa revelou que nas LDOs dos anos posteriores, 2017 e 2018, foram divulgados dados referentes às renúncias fiscais, bem como os valores estimados para os dois exercícios seguintes, 2019 e 2020.

Deveras, para o ano de 2017, o governo soteropolitano menciona a existência de incentivos na modalidade de certificado de crédito tributário relacionados a dois tributos: ISS e IPTU. Constatou-se que tais estímulos fiscais são concedidos com vistas à promoção do "Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação - PIDI" e do "Programa Viva Cultura", de modo que os montantes de renúncia de receita previstos são particionados por imposto. Foram apresentadas as seguintes estimativas de renúncias fiscais para o "PIDI": R\$ 9.000.000,00 (ISS) e R\$ 1.000.000,00 (IPTU); e para o "Programa Viva Cultura": R\$ 3.420.000,00 (ISS) e R\$ 380.000,00; que, juntos, totalizam R\$ 13.800.000,00.

Por seu turno, no Demonstrativo de 2018, observou-se um aumento do número de desonerações tributárias fornecidas pela Gestão Municipal, assim como das modalidades de concessão (certificado de crédito tributário, remissão e isenção) e dos tributos contemplados

(ISS, IPTU, TRSD, ITIV e Taxas). Assim, foram identificados os seguintes programas de incentivos fiscais no exercício e seus respectivos valores estimados de renúncia de receita:

- "PIDI": R\$ 18.000.000,00 (ISS) e R\$ 2.000.000,00 (IPTU);
- "Programa Viva Cultura": R\$ 5.130.000,00 (ISS) e R\$ 570.000,00 (IPTU);
- "Programa Revitalizar": R\$ 218.907,00 (ISS), R\$ 209.158,00 (IPTU/TRSD), R\$ 97.351,00 (ITIV) e R\$ 48.013,00 (Taxas).

Os citados incentivos somados representam um total de R\$ 26.273.428,00 em renúncias fiscais previstas para o ano de 2018. Verificou-se que, embora divulgue tais quantias, o Município não atendeu por completo à determinação do art. 14, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo em vista que a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO foi demasiado genérica para o "PIDI" e para o "Programa Viva Cultura", podendo-se tão somente notar um maior grau de detalhamento, quanto à metodologia de cálculo e as premissas utilizadas, para o "Programa Revitalizar", conforme se pode visualizar nas notas explicativas a seguir reproduzidas do Demonstrativo do exercício em epígrafe:

1. Para Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI, considerou-se, frente aos projetos de incentivo ao investimento aprovados, a previsão anual de emissão dos certificados de crédito tributário do Programa (Certificado de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico Sustentável e de Inovação - CIDEI) por seus respectivos titulares, bem como a estimativa de utilização dos CIDEI emitidos para pagamento dos tributos municipais devidos, nas proporções de 10% (IPTU) e 90% (ISS);
2. Para o Programa Viva Cultura, considerou-se, frente os projetos de incentivo cultural aprovados, a previsão anual de emissão dos certificados de crédito tributário do Programa (Certificado de Incentivo ao Desenvolvimento Cultural - CIDEDEC) por seus respectivos titulares, bem como a estimativa de utilização dos CIDEDEC emitidos para pagamento/abatimento dos tributos municipais devidos, nas proporções de 10% (IPTU) e 90% (ISS);
3. Para o Programa Revitalizar, tomou-se por base a estimativa anual de adesão ao programa, cumulativamente nas proporções de 10%, 15% e 22% de um total de 466 imóveis abandonados ou em ruína localizados nas áreas contempladas, além de outros parâmetros como o valor venal médio dos imóveis, custo médio dos serviços de reforma e construção, entre outros. (FONTE: LDO DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, 2018).

Quando se tratam das medidas de compensação à renúncia de receita (Quadro 15) requeridas no inc. II do art. 14 da LRF, a Prefeitura de Salvador, nas notas contidas nos Demonstrativos próprios das LDOs de 2017 e 2018, informa apenas o que segue:

Os incentivos fiscais previstos na forma deste Anexo foram contemplados na estimativa da receita e, por consequência, na definição das metas fiscais fixadas para o período em consideração, prescindindo, portanto, de medidas de compensação a

ser implementadas pelo Município nos termos do disposto no inc. II do art. 14 da Lei Complementar nº 101/200 (LRF). (Fonte: LDO DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, 2017, grifo nosso).

No que se refere às medidas de compensação à renúncia de receita, ressalte-se que, na estimativa das receitas orçamentárias para o exercício de 2018 tais renúncias já foram expurgadas para o cálculo dos tributos correspondentes, não importando, desse modo, em impacto na receita. (Fonte: LDO DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, 2018, grifo nosso).

Quadro 15 - Compensações à Renúncia de Receita informadas na LDO do município de Salvador (BA) no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018

Tipos de compensação apresentados na LDO do Município de Salvador	EXERCÍCIO			Total **(R\$)
	2016	2017	2018	
Não apresenta (em branco)	NA	NA	NA	NA
*Aperfeiçoamento dos processos	NA	NA	NA	NA
*Recadastramento de contribuintes	NA	NA	NA	NA
*Medida genérica	NA	NA	NA	NA
*Redução de renúncias	NA	NA	NA	NA
*Crescimento geral da receita	NA	NA	NA	NA
*Corte de despesas	NA	NA	NA	NA
Não afeta as metas fiscais (inciso I, art. 14, LRF)	NA	✓✓	✓✓	X
Elevação de alíquotas de tributos	NA	NA	NA	NA
Correção do valor venal dos imóveis	NA	NA	NA	NA
É anterior à LRF	NA	NA	NA	NA
*Refis	NA	NA	NA	NA
*Não precisa, pois trará melhoria na qualidade de vida da população	NA	NA	NA	NA
*Criação de empregos	NA	NA	NA	NA
*Geração de renda	NA	NA	NA	NA
*Atração de novas empresas	NA	NA	NA	NA
*Fomento à economia local	NA	NA	NA	NA

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Azevedo e Cabello (2018).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

(*) indica medidas de compensação em desacordo com a regra da LRF.

(**) Valores a preços correntes, expressos em R\$ milhões.

Nesse espectro, acerca das condições legais para que a renúncia de receita seja instituída, cumpre enfatizar que é necessária a observância ao que determina integralmente o artigo 14 da LRF, que, não só prevê que as propostas de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário da qual decorra renúncia de receita devam estar acompanhadas de estimativa de perda de receita, mas também que isso ocorra no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Dessa maneira, para a realização da prática da renúncia, não apenas é requerida a avaliação do seu efeito em relação às metas fiscais fixadas pela LDO, como se passou a exigir a demonstração de estimativa do seu impacto no orçamento.

Ademais, não obstante à ampliação da quantidade de políticas públicas que fornecem algum tipo de estímulo fiscal observada neste último exercício, a pesquisa mostrou a completa

ausência de informações, nos Demonstrativos do Anexo de Metas Fiscais e em suas notas explicativas, sobre as estimativas de renúncias fiscais originadas, especificamente, do IPTU Verde soteropolitano no triênio de 2016 a 2018.

Observa-se, pois, que, dada a inexistência de informações sobre renúncias fiscais com a concessão do IPTU Verde, nas LDOs publicadas no lapso temporal estudado, e, por conseguinte, à falta de demonstração de que seus respectivos montantes foram contemplados na estimativa da receita (e, por consequência, na definição das metas fiscais fixadas, não importando, assim, em impacto na receita) ou, alternativamente, da existência de medidas de compensação a tais receitas renunciadas pelo Município, o Portal da Transparência da capital baiana não atende à dimensão econômica da transparência dos estímulos tributários, conforme sugerido no trabalho de Zee, Stotsky e Ley (2002).

4.4 Análise comparativa da evidenciação da renúncia de receitas com a concessão de IPTU Verde pelos municípios de Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA)

Em relação às questões analisadas, por meio do modelo de investigação (Quadro 16), a análise geral da transparência ativa na evidenciação das renúncias de receitas do IPTU Verde adotado pelos Municípios de Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA) revelou o que segue:

Quadro 16 - Análise geral da transparência ativa na evidenciação das Renúncias de Receitas do IPTU Verde adotado pelos Municípios do estado da Bahia

MUNICÍPIOS	EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA RENÚNCIA DE RECEITA DECORRENTE DA CONCESSÃO DO IPTU VERDE							
	QUESTÕES ANALISADAS							
	(A)	(A1)	(A2)	(A3)	(A4)	(A5)	(B)	
Percentual:	100% não divulga o rol das leis tributárias municipais vigentes que concedem incentivos fiscais.	100% não publiciza informações transparentes relativas à renúncia de receita decorrente da concessão do IPTU Verde.	67% disponibiliza e 33% não disponibiliza a LOA dos últimos exercícios, em especial dos anos de 2016, 2017 e 2018. Porém, na LOA disponibilizada pelos Municípios, não há qualquer informação tratando acerca da renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal.	100% não evidencia informações contendo a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita oriunda do IPTU Verde.	100% não demonstra nenhum outro efeito da renúncia de receita decorrente do IPTU Verde.	67% não divulga e 33% divulga outras informações concernentes ao IPTU Verde adotado pelo Município.	67% redireciona e 33% não redireciona a outro sítio eletrônico oficial do governo em que é possível obter alguma informação sobre os incentivos fiscais vigentes e/ou acerca da política do IPTU Verde municipal.	

Fonte: Elaborado pela autora, a partir da síntese dos dados obtidos na Etapa 2.1 da Pesquisa e com base em ATRICON (2016) e Troquini (2018).

- Em nenhum dos Portais da Transparência dos Municípios estudados há divulgação, de forma direta, do rol das leis tributárias municipais em vigor que versam sobre a concessão de incentivos fiscais (A);

- Nenhum dos Portais da Transparência Municipais publiciza informações transparentes relativas à renúncia de receita proveniente da concessão do IPTU Verde (A1), assim como não são evidenciadas informações contendo a demonstração dos efeitos financeiros da renúncia de receita oriunda do IPTU Verde (A3) nem contemplando outros efeitos (não-financeiros) decorrentes da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal (A4);
- Em 67% dos Portais da Transparência (Camaçari e Salvador) é possível encontrar a LOA de todos os exercícios analisados (2016, 2017 e 2018), porém, nelas, não é disponibilizada qualquer informação tratando acerca da renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal. Apenas 33% (no Portal do município de Feira de Santana consta somente a LOA de 2016) não disponibiliza todas as referidas leis orçamentárias anuais (A2);
- Em apenas 33% dos Portais da Transparência (Salvador) são divulgadas informações adicionais concernentes ao IPTU Verde adotado pelo Município (tais como o motivo da instituição deste incentivo, o número de solicitações para a obtenção da certificação e a meta de revisão e simplificação de regras para a sua concessão), enquanto que 67% (Camaçari e Feira de Santana) não divulgam quaisquer outras informações acerca deste incentivo fiscal ambiental (A5);
- Em 67% dos Portais da Transparência dos Municípios (Salvador e Feira de Santana) há *links* redirecionando o cidadão a outro sítio eletrônico oficial do governo em que é possível obter alguma informação apenas sobre os incentivos fiscais municipais vigentes (não há redirecionamento para páginas contendo informações acerca da política do IPTU Verde municipal) e 33% não redireciona o usuário para nenhum outro *website* da Gestão (B).

Esse quadro aponta para a inefetividade e ineficácia da evidenciação das informações sobre o IPTU Verde das cidades estudadas em seus Portais da Transparência. De acordo com Eltz e Pezzela (2018), a eficácia dos incentivos tributários de cunho ecológico está “[...] condicionada à aquisição de informação para que o cidadão possa compreender e aplicar a variável redutora de tributos na sua escolha ao utilizar o território de sua propriedade de forma ecologicamente eficiente” (ELTZ; PEZZELA, 2018, p. 90).

Nessa esteira, em que se sobrepõe a importância da transparência na evidenciação das informações públicas, Zorzal e Rodrigues (2015), em seu trabalho, observaram que há convergência entre os princípios de *disclosure* e transparência, indicando que os governos

devem se preocupar em implementar boas práticas de governança de modo a mitigar a assimetria informacional. Concluíram, também, que a disponibilização transparente da informação é um dos mecanismos que pode contribuir para redução da corrupção e entrega eficaz da *accountability*.

Complementarmente, a busca por informações adicionais sobre as renúncias de receitas com a concessão ou ampliação do IPTU Verde realizada nas *homepages* das Câmaras Municipais e do TCM/BA não apresentou resultados positivos. Na consulta ao *website* da Câmara do município de Camaçari não foram localizados os PLOAs dos anos de 2016 e 2017 (sendo que, embora tenha sido disponibilizado o PLOA de 2018, nele não há tais informações) e, no da Câmara da cidade de Feira de Santana não foi possível encontrar os projetos de leis orçamentárias do município de nenhum dos três exercícios averiguados. Já na página eletrônica da Câmara de Salvador, a despeito de estarem disponíveis os PLOAs dos exercícios financeiros de 2016, 2017 e 2018, neles e em seus anexos, também não constam as informações investigadas, não existindo, por conseguinte, a demonstração dos efeitos das renúncias de receitas com a concessão ou ampliação dos incentivos fiscais ambientais exigida pelo art. 165, § 6º da Constituição.

Quanto à não disponibilização de informações sobre as renúncias fiscais originadas de incentivos tributários, nos PLOAs, e em seus anexos, a título de comparação com o que já ocorre em nível internacional, a literatura mostra que, do conjunto de países que integram a OCDE, em metade, há determinação para que as renúncias fiscais sejam revisadas pelos legisladores, no momento de elaboração do orçamento. Na Alemanha, por exemplo, mediante solicitação do governo, as avaliações são feitas por centros de pesquisa não governamentais (PELLEGRINI, 2014; AZEVEDO; CABELLO, 2018).

O acesso ao sítio eletrônico do TCM/BA, por seu turno, revelou que os pareceres prévios sobre as contas dos municípios de Camaçari, Feira de Santana e Salvador relativas aos exercícios analisados foram emitidos com ressalvas, mas nenhuma referente à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal nem de quaisquer outros estímulos tributários ecológicos. O índice médio atribuído pelo Tribunal na avaliação da transparência do Portal dos três Municípios foi de 7.22, no espectro de tempo de 2016 a 2018, cuja classificação geral foi enquadrada como “suficiente”. Ainda, na maioria dos pronunciamentos técnicos há recomendações do Tribunal no sentido de que os governos destas localidades aperfeiçoassem seu portal da transparência.

Neste tocante, destacam-se os apontamentos feitos para os municípios de Camaçari e Salvador. No caso de Camaçari, no parecer prévio de 2018, o órgão fiscalizador externo

determinou a aplicação de multa ao gestor municipal, em razão da falta de transparência das informações evidenciados nos Demonstrativos Contábeis e de outras inconsistências observadas nas contas municipais.

De sua parte, no caso de Salvador, no pronunciamento técnico de 2017 há ressalvas emitidas pelo TCM/BA, em virtude de ter verificado a existência de discrepâncias na previsão e na arrecadação das receitas municipais dos últimos exercícios financeiros, tendo o Tribunal sugerido que o Município passasse a elaborar as peças orçamentárias em estrita obediência à Lei nº 4.320/64 e à Lei nº 101/00, especialmente no que tange às estimativas de receitas. Além disso, há apontamentos em relação às renúncias de receitas da capital baiana, sobretudo das originadas de dívida ativa, tendo o TCM/BA (2017, p. 38) determinado que fossem intensificadas as “[...] medidas de controle interno no sentido de acompanhar, fiscalizar e monitorar procedimentos concernentes a valores relevantes relacionados a baixas, prescrições, renúncias e perdas”. Já no Parecer de 2018, o Tribunal sinalizou como recomendação a necessidade de aperfeiçoar o planejamento orçamentário, de modo a estabelecer critérios mais realistas para o orçamento municipal, especialmente no que concerne às estimativas de receitas.

De volta à análise dos Portais da Transparência Municipais, o exame da transparência na renúncia fiscal mostrou que, apesar de os três municípios divulgarem as leis de diretrizes orçamentárias de 2016 a 2018, nem todos evidenciam os montantes renunciados, conforme demonstra o Quadro 17.

Quadro 17 - Demonstrativos de Renúncia de Receita identificados junto às LDOs dos Municípios do estado da Bahia - 2016 a 2018

MUNICÍPIOS	Divulga LDO			Evidencia o valor da Renúncia Fiscal			Particiona por Imposto			Evidencia as renúncias oriundas do IPTU Verde		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Camaçari	✓✓	✓✓	✓✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Feira de Santana	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	✓✓	X	X	X
Salvador	✓✓	✓✓	✓✓	NA	✓✓	✓✓	NA	✓✓	✓✓	NA	X	X

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de Afonso *et al.* (2014).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

Salvador: No Anexo I - Metas Fiscais, contendo a estimativa e compensação da renúncia de receita, da LDO do exercício de 2016, o Município informou apenas que *"Não foram identificadas possibilidades de renúncia de receita para os próximos exercícios"*.

Feira de Santana: O Portal da Transparência feirense só disponibiliza a LDO até o exercício de 2016. Para os exercícios seguintes, foi necessário buscar as leis no *site* do Diário Oficial do Município.

Nesse sentido, foi possível constatar que a cidade de Camaçari não evidencia os quantitativos das renúncias fiscais para nenhum dos anos pesquisados, enquanto que Feira de Santana os disponibiliza para todos os exercícios do período e ainda os particiona por imposto,

assim como Salvador, que só não o fez em 2016. Contudo, a análise dos Demonstrativos de renúncia identificados junto às LDOs dos aludidos Municípios desvelou que nenhum deles evidencia as renúncias oriundas do IPTU Verde, nos supracitados anos.

Ainda, como se pode observar no Quadro 18, as principais modalidades de compensações à renúncia fiscal apresentadas nas LDOs municipais, no período, foram as seguintes:

- Crescimento geral da receita: município de Camaçari, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018;
- Não afeta as metas fiscais (inciso II): municípios de Feira de Santana, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, e Salvador, nos exercícios de 2017 e 2018;
- Elevação de alíquotas de tributos: município de Camaçari, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018;
- Geração de renda: município de Camaçari, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018;
- Criação de empregos: município de Camaçari, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018;
- Fomento à economia local: município de Camaçari, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

Quadro 18 - Compensações à Renúncia de Receita informadas nas LDOs dos Municípios do estado da Bahia no Anexo de Metas Fiscais - 2016 a 2018

Tipos de compensações à Renúncia apresentados na LDO municipal	MUNICÍPIOS											
	Camaçari				Feira de Santana				Salvador			
	2016	2017	2018	Total **(R\$)	2016	2017	2018	Total **(R\$)	2016	2017	2018	Total **(R\$)
*Crescimento geral da receita	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Não afeta as metas fiscais (inciso I, art. 14, LRF)	NA	NA	NA	NA	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	✓✓	✓✓	X
Elevação de alíquotas de tributos	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
*Criação de empregos	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
*Geração de renda	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
*Fomento à economia local	✓✓	✓✓	✓✓	X	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Azevedo e Cabello (2018).

Notas:

NA - Não foi possível analisar por falta de informações disponibilizadas pelo município.

(*) indica medidas de compensação em desacordo com a regra da LRF.

(**) Valores a preços correntes, expressos em R\$ milhões.

Cumpra ressaltar que, destas modalidades de compensação à renúncia, apenas as referentes a “Não afeta as metas fiscais (inciso I, do art. 14, da LRF)” e “Elevação de alíquotas de tributos” estão em conformidade com a regra da LRF (art. 14, incisos I e II). Além disso, verificou-se que os municípios de Feira de Santana e Salvador não apresentam valores de compensação, informando apenas que os incentivos fiscais por eles concedidos foram contemplados nas estimativas de receitas e não afetam as metas fiscais para os exercícios em análise, enquanto que o município de Camaçari não evidencia os valores apurados com as compensações às renúncias fiscais realizadas justificando tão somente que os incentivos relativos aos programas beneficiados são de “difícil mensuração”.

Por fim, quanto ao atendimento às dimensões da transparência na concessão de incentivos fiscais preconizadas por Zee, Stotsky e Ley (2002), analisou-se, especificamente, a evidenciação, nos Portais da Transparência, de informações sobre o IPTU Verde concedido pelos municípios baianos (Quadro 19). Nesse aspecto, comprovou-se que as condições não são otimistas.

Quadro 19 – Evidenciação sobre o IPTU Verde no Portal da Transparência Municipal: análise da conformidade às dimensões da transparência sugeridas por Zee, Stotsky e Ley (2002)

MUNICÍPIOS	ATENDIMENTO ÀS DIMENSÕES RELACIONADAS À TRANSPARÊNCIA NA CONCESSÃO DO IPTU VERDE		
	LEGAL	ECONÔMICA	ADMINISTRATIVA
Camaçari	Não Atende	Não Atende	Não Atende
Feira de Santana	Não Atende	Não Atende	Não Atende
Salvador	Atende Parcialmente	Não Atende	Atende Parcialmente

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Zee, Stotsky e Ley (2002).

Foi possível observar que 67% dos Municípios pesquisados (Camaçari e Feira de Santana) não atende à dimensão legal, pois não disponibilizam o rol da legislação que trata dos incentivos fiscais municipais vigentes e, muito menos, daqueles com fins ecológicos, enquanto que 33% (Salvador) atende, mas somente de forma parcial. No Portal da Transparência da capital baiana pode-se encontrar tais leis, mas não de modo direto, já que só se consegue consultá-las por meio de um *link* que redireciona o cidadão para a página da Secretaria da Fazenda Municipal.

O mesmo ocorre em relação à dimensão administrativa, para a qual também não há conformidade de 67% dos Portais dos Municípios (Camaçari e Feira de Santana) e, novamente, há o atendimento parcial de apenas 33% (Salvador). A Prefeitura soteropolitana divulga, por exemplo, o motivo para a implantação do seu IPTU Verde, mas a busca por esta informação requer do cidadão uma tarefa de investigação para chegar às informações, que estão

dispersadas dentro de alguns dos Relatórios de Gestão publicados entre 2016 e 2018, os quais só podem ser acessados por meio da guia "Contas Públicas".

Acerca da categoria econômica, o cenário é ainda pior, posto que 100% dos Portais da Transparência Municipais não atende à esta dimensão por não divulgarem (em nenhum local destes sítios eletrônicos ou indiretamente, redirecionando o cidadão à outra página) informações sobre as renúncias fiscais com a concessão do IPTU Verde municipal, nem de forma isolada, nem conjuntamente, e, tampouco, nas LDOs e Anexos de Metas Fiscais dos exercícios examinados.

Assim sendo, no que concerne à transparência ativa na evidenciação sobre o IPTU Verde, e às renúncias de receitas oriundas de sua concessão, a situação do Portal da Transparência de Salvador é comparativamente melhor do que a observada nos Portais de Camaçari e Feira de Santana, nos quais se percebeu haver absoluta opacidade na divulgação deste tipo de informação.

Uma explicação possível para que apenas o Portal da Transparência de Salvador atenda, ainda que parcialmente, a duas destas três dimensões da transparência é que a própria expressividade econômica da capital baiana, que, nos últimos anos tem se destacado como a maior geradora de riqueza do estado da Bahia (respondendo, em 2018, por 22,19% do PIB baiano, enquanto que os municípios de Camaçari e Feira de Santana responderam por 8,32% e 5,13%, respectivamente) a coloca numa posição em que há maior demanda de informações públicas. Por consequência, é exigida mais transparência, responsabilidade na gestão fiscal, *accountability* e fiscalização sobre as contas do governo.

Frise-se que, por este mesmo motivo é que o Município de Salvador deveria realizar a abertura e evidenciação de tais informações, de maneira abrangente e com a devida qualidade e acessibilidade, servindo, assim, de *benchmark*, no quesito transparência fiscal, para os demais. Explicação similar foi comprovada empiricamente por Andrade, Raupp e Pinho (2017) que verificaram que a curva dos Portais da Transparência das Câmaras Municipais mais bem qualificados tende para a presença de municípios de regiões mais desenvolvidas.

Diante de tudo quanto revelado, os resultados apontam, em primeiro lugar, para a existência de problemas na efetividade e eficácia da transparência ativa dos Portais da Transparência dos Municípios estudados, no tocante ao acesso à informação sobre as finanças públicas. Tais evidências corroboram os achados de Andrade, Raupp e Pinho (2017) e FMI (2017).

Andrade, Raupp e Pinho (2017) notaram que a maioria dos Portais da Transparência das Câmaras Municipais brasileiras, 120 (90,22%), não atende sequer ao mínimo exigido pela Lei

de Acesso à Informação, sendo que 6 portais (4,51%) foram considerados de capacidade nula, pois não apresentaram nenhum indicador de transparência ativa.

Já a pesquisa do FMI (2017) revelou que, ao longo dos anos, a despeito de os entes da Federação terem, graças à Lei de Responsabilidade Fiscal, progredido na prestação de informações regulares de cunho orçamentário, mesmo assim é possível verificar que existem muitos problemas na transparência pública, como informações incompletas acerca das políticas fiscais e seus custos; mudanças na contabilidade; falta de clareza nas metodologias estatísticas, que prejudicam a efetividade das normas fiscais (em todos os níveis de governo); ausência de fornecimento (de forma sistemática) de resumos descrevendo a evolução do setor público, os principais riscos capazes de impactar as contas públicas e o modo como eles estão relacionados às prioridades do governo, no que tange às políticas; dentre outros (FMI, 2017).

Como já abordado, cabe ressaltar que a transparência das contas públicas está intrinsecamente atrelada à responsabilidade na gestão fiscal e *accountability*.

Mendonça e Deus (2017), em seu estudo, encontraram evidências de que, em países emergentes, proporcionar maiores graus de

[...] responsabilidade e transparência em relação ao orçamento seria capaz de reduzir as motivações políticas oportunistas sobre as previsões orçamentárias, pois promovem uma maior visibilidade pública para o viés de previsão (fiscal) e, assim, aumenta o custo político da trapacear (MENDONÇA; DEUS, 2017, p. 56).

De sua parte, Jordan *et al.* (2016) verificaram que um melhor fornecimento de informações financeiras pode ajudar a preencher as lacunas de conhecimento ou informação entre os cidadãos.

Em síntese, com vistas à garantia da adequada *accountability*, a literatura sugere que a informação evidenciada pelo Poder Público deve ser transparente, útil, relevante, compreensível, confiável, precisa e suficientemente oportuna para permitir a participação social no processo orçamentário (TEIXEIRA, 2006; FMI, 2007, 2014; 2017; 2018; OLIVEIRA; CARVALHO; CORRÊA, 2013; ZORZAL; RODRIGUES, 2015; JORDAN *et al.*, 2016; ANDRADE; RAUPP, PINHO, 2017; ABREU, 2017; NÓBREGA, 2017; TRONQUINI, 2018; PURON-CID; REDDICK; GANAPATI, 2019).

Em segundo lugar, as constatações encontradas nos Portais da Transparência dos Municípios investigados indicam, por conseguinte, a ocorrência de completa falta de transparência, ou seja, total opacidade, na evidenciação de informações sobre as renúncias de receitas decorrentes da concessão de incentivos fiscais de cunho ambiental, como o IPTU Verde. Esses resultados estão alinhados com os achados dos estudos de Eltz e Pezzela (2018), Tronquini (2018) e Azevedo e Cabello (2018).

Em sua pesquisa, Eltz e Pezzela (2018) verificaram serem deficitárias e, conseqüentemente, ineficazes as informações divulgadas pelo Município de Porto Alegre sobre o IPTU Ecológico municipal.

Tronquini (2018), por sua vez, constatou a total opacidade das informações sobre renúncia de receita decorrente da concessão de incentivos fiscais evidenciadas nos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior PIB do Estado do Rio Grande do Sul do ano de 2014, os quais, a despeito de indicarem a existência da renúncia fiscal, não informam os motivos da concessão dos estímulos tributários, não demonstram os efeitos preceituados no artigo 14 da LRF e, ainda, nos Anexos de Metas Fiscais das Leis de Diretrizes Orçamentárias, apresentam, quando muito, dados genéricos e superficiais sobre a estimativa e compensação da renúncia de receita.

De seu lado, Azevedo e Cabello (2018) observaram haver uma baixa adequação da transparência e dos controles sobre renúncias de receitas tributárias, baixa contabilização das transações, baixa transparência nos Portais da Transparência dos maiores municípios do país e falta de conformidade das prefeituras municipais às determinações legais e constitucionais sobre as renúncias fiscais nos instrumentos de planejamento. Os autores verificaram que os entes municipais não estão obedecendo à regra da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14), que estabelece a inclusão de relatório sobre as renúncias na LDO, e à regra da Constituição Federal (art. 165, § 6º), referente ao relatório circunstanciado que deve estar adjunto ao PLOA.

Assim, os achados deste estudo, em consonância com os da literatura aqui revisada, apontam para a ocorrência de explícita inobservância dos Municípios ao regramento imposto pela Constituição Federal e pela LRF acerca do dever de transparência sobre as suas renúncias de receitas. Além disso, quanto ao que preceitua a Lei de Acesso à Informação, tal como verificado por Nóbrega (2017), os indícios encontrados referentes à opacidade na divulgação deste tipo de informação podem estar ligados, também, a falhas na efetividade de aplicação da lei pelos gestores públicos.

Como já salientado pelos estudiosos do tema, a exemplo de Tronquini (2018), haja vista que toda renúncia fiscal implica a perda da arrecadação, quando da concessão ou ampliação de incentivos tributários que acarretem renúncia de receita tributária, o descumprimento dos mecanismos normativos de controle fixados na Constituição Federal e no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal pode afetar os cofres públicos, na medida em que aumenta o risco de desequilíbrio fiscal. Assim, fere-se o interesse público, ao retirar direitos dos cidadãos que mais necessitam da atuação estatal, bem como ao não serem alcançadas as finalidades constitucionais, voltadas à promoção do desenvolvimento social, econômico e

ambiental, para as quais essas políticas públicas foram criadas.

Veja-se, contudo, que, para além da estrita observância às Normas que determinam a apresentação, nos sítios eletrônicos dos governos, dos demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita, as evidências desta pesquisa, em conformidade com aquelas encontradas por Azevedo e Cabello (2018), indicam que tal divulgação poderia ser feita de forma ainda mais ampla, como por meio de relatório detalhado dos seus efeitos ou de um orçamento criado especificamente para este fim.

Cumprе salientar que, sendo o cidadão o usuário primário das demonstrações contábeis elaboradas, o controle social sobre as finanças públicas depende da qualidade do *disclosure* contábil dos entes estatais e só se torna possível quando o cidadão tem acesso a informações claras e objetivas (ABREU, 2017).

Nesse espectro, há consenso doutrinário quanto à necessidade de melhorar a fiscalização da atividade financeira do Estado, que, como enfatiza Leite (2016), possui alta relevância no Brasil, devido aos reiterados casos envolvendo o mau uso dos recursos públicos.

No entanto, como advertem Puron-Cid, Reddick e Ganapati (2019), para que efetivamente isto ocorra, ainda existem diversos obstáculos a serem superados, como mecanismos de participação ineficazes e a apatia do cidadão. Ademais, há que se sinalizar também para a necessidade premente de desenvolvimento institucional dos órgãos de controle externo (AQUINO; DOMINGOS, 2016).

De acordo com Domingos e Aquino (2016), as iniciativas de aperfeiçoamento da fiscalização externa envolvem a capacitação do Legislativo e dos Tribunais de Contas. Desse modo, é possível que o controle sobre as finanças públicas seja realizado de modo a inibir condutas que atentem contra o interesse público. A eficaz atuação desses órgãos potencialmente leva a uma maior abertura, transparência e qualidade das informações divulgadas pelo Estado sobre as suas políticas fiscais, implicando em boas práticas de governança pública e numa maior participação dos cidadãos.

Nesse viés, em que pese o fato de que a criação de uma cultura da transparência envolve o fortalecimento da democracia, o controle social também precisa ser melhor desenvolvido, por meio da educação e formação da sociedade para o exercício da cidadania fiscal (TRONQUINI, 2018).

No Brasil, esse fato é notório, haja vista que, conforme explica Feio (2018), como os cidadãos não se enxergam como públicos ativos e interessados no processo orçamentário, eles não conseguem correlacionar de forma direta e clara o pagamento de tributos com o efetivo uso da receita pública e o aspecto qualitativo dos serviços públicos prestados, assim como

também não exigem transparência e acesso a informações simples sobre o desempenho do sistema tributário.

Sob essa lógica, destaca-se o que defendem Afonso *et al.* (2014) que também se aplica aos Municípios:

Desde órgãos de controle até a sociedade civil organizada, passando pelo próprio governo federal, deveriam exercer maior pressão para que todos os estados publicassem demonstrativos, e circunstanciados, sobre a renúncia de suas receitas [...]. Mas, o ideal seria padronizar a metodologia de apuração e também de divulgação do cálculo do chamado gasto tributário. Podem ser apresentadas propostas para aperfeiçoar as práticas de estimativa de renúncia e mesmo para melhorar sua regulação normativa (AFONSO *et al.*, 2014, p. 34).

Como já visto, esse quadro de obscurantismo, que parece ocorrer em todas as esferas de governo, precisa de melhorias urgentes. Em suma, nas palavras de Pellegrini (2014, p. 41):

[...] os gastos tributários existentes em âmbito federal, estadual e municipal carecem de normas que os disciplinem de modo geral, desde a elaboração de demonstrativos, até a previsão de limites globais, controle e avaliação. Espera-se dos Poderes Legislativo e Executivo que tomem a iniciativa e supram a falta de um marco legal para os gastos tributários. Entretanto, isso só não basta. No Brasil, existem normas que não são obedecidas, ou ainda pior, são obedecidas apenas protocolarmente, gerando apenas mais custos desnecessários. O mais importante é que os formuladores de políticas públicas e gestores de recursos públicos se conscientizem que esses recursos são limitados, geram custos quando são extraídos da sociedade e, portanto, devem gerar retorno compatível, seja na forma de gastos tributários, seja na forma de gastos diretos (PELLEGRINI, 2014, p. 41).

Cabe destacar que os resultados e as limitações encontradas na pesquisa ora empreendida põem em relevo também o papel do Legislativo, haja vista que as Câmaras Municipais, com o auxílio dos Tribunais de Contas, são os órgãos incumbidos de fiscalizar e julgar as contas públicas. Porém, a transparência da gestão fiscal está para além da mera fiscalização, ela pressupõe a *accountability* e a responsabilização dos gestores públicos que descumprirem as regras constitucionais e legais (LRF/2000, LAI/2011, entre outras) (DOMINGOS; AQUINO, 2016; TRONQUINI, 2018).

Certo é que, haja vista o potencial que as políticas de incentivos fiscais de cunho ecológico têm para promover o desenvolvimento sustentável nas cidades, necessário se faz a melhoria dos controles sobre as formas de evidenciação dessas políticas tributárias pelos governos. Desse modo, como defendem Domingos e Aquino (2016), o controle externo e o controle social exigem uma postura proativa e não reativa/passiva dos atores envolvidos, a fim de evitar a ocorrência de problemas de transparência tão graves, como a total opacidade na evidenciação de informações, nos Portais da Transparência, sobre a renúncia de receitas decorrente do IPTU Verde adotado pelos municípios aqui estudados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um cenário de rápido crescimento urbano em todo o mundo, compreende-se a magnitude dos impostos sobre a propriedade para os governos locais e, conseqüentemente, o seu peso nos orçamentos públicos. De outra parte, entende-se que, para a realidade brasileira, tais impostos também ganham notoriedade frente aos gastos dos contribuintes, percebendo-se, assim, a desoneração fiscal como um fator estimulador à adoção de práticas de sustentabilidade em seus imóveis.

Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo principal analisar a forma com que os municípios do estado da Bahia adotantes do IPTU Verde têm evidenciado a respectiva renúncia de receita, no período de 2016 a 2018, sob a ótica da transparência pública.

De início, na Etapa 2 deste estudo buscou-se, à parte, compreender o contexto normativo das políticas do IPTU Verde dos municípios de Camaçari (BA), Feira de Santana (BA) e Salvador (BA), verificando-se em suas respectivas legislações sobretudo os critérios de concessão deste incentivo fiscal ambiental. No que diz respeito, especificamente, às práticas ambientais requeridas aos contribuintes, observou-se que as regulamentações municipais trazem uma variedade delas, a exemplo da implantação de sistema de captação da água da chuva, utilização de energia solar e construção de telhado verde. Foi possível perceber, também, a preferência pela concessão de desconto ou redução no valor do IPTU, o qual pode variar de 1% a 20% sobre o valor deste imposto, para imóveis residenciais e não-residenciais que implementem determinadas medidas ambientais legalmente estabelecidas. Além disso, em particular, nos normativos dos municípios de Camaçari e Feira de Santana há previsão legal para a concessão, respectivamente, de desconto de 80% e de isenção do valor do IPTU para proprietários de Áreas de Preservação Permanente (APP).

Após, procedeu-se à análise do problema ora investigado. Em síntese, os resultados indicaram, primeiramente, a existência de falhas na efetividade e eficácia da transparência ativa dos Portais da Transparência dos Municípios estudados, no que concerne à divulgação de informações sobre as finanças públicas. E, mais, relativamente a tais Portais, as evidências encontradas apontam para a ocorrência de total falta de transparência (ou seja, completa opacidade) na evidenciação de informações sobre as renúncias de receitas decorrentes da concessão de incentivos fiscais de cunho ambiental, no caso, o IPTU Verde.

Quanto ao Município de Camaçari, constatou-se que não há demonstração de que a renúncia fiscal teria sido considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetaria as metas de resultados fiscais do triênio verificado.

Ao buscar informações adicionais no sítio eletrônico da Câmara Municipal de Camaçari, não foram encontrados os PLOAs dos anos de 2016 e 2017, e, no PLOA de 2018, bem como no seu respectivo anexo, não foi evidenciada informação alguma sobre a renúncia fiscal oriunda da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal.

Ademais, no *website* do TCM/BA, os pareceres prévios sobre as contas do Município relativas aos exercícios em análise foram emitidos com ressalvas, mas não possuíam nenhuma acerca da transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal decorrente da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros incentivos fiscais ambientais fornecidos pelo município camaçariense. Constatou-se que nos pronunciamentos técnicos de 2017 e 2018 há recomendações do Tribunal no sentido de que a Gestão Municipal realizasse melhorias em seu Portal da Transparência, especialmente no que concerne à falta de transparência das informações evidenciadas nos Demonstrativos Contábeis, tendo ainda o órgão fiscalizador externo, no documento de 2018, aplicado penalidade monetária ao gestor do Município.

Quanto às LDOs publicadas no Portal da Transparência Municipal, foi possível verificar que, embora seus Anexos contenham as metodologias utilizadas no cálculo das Metas Fiscais, em nenhum deles a Gestão Municipal divulga os valores estimados das perdas de receitas tributárias, nem particiona estas renúncias por imposto, e, logo, não apresenta as renúncias fiscais com a concessão do IPTU Verde de Camaçari. Além disso, a qualidade das informações prestadas pelo Município nos Anexos de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita das LDOs está comprometida, em razão de problemas na redação dos textos, muitos dos quais estão fragmentados/incompletos, dificultando, assim, a leitura e o exato entendimento pelos públicos interessados. Não foram apresentadas, por exemplo, notas explicativas contendo as justificativas para a omissão de tais renúncias por parte do Poder Público local.

Em relação à cidade de Feira de Santana, a pesquisa revelou que, embora o Município divulgue as suas Leis Orçamentárias Anuais e as Leis de Diretrizes Orçamentárias contendo as estimativas de receitas tributárias para o triênio em relevo, tal evidenciação não é totalmente feita no seu Portal da Transparência, já que, neste, só consta a legislação publicada até 31/12/2015. Sendo assim, para ter acesso às LOAs e LDOs dos exercícios posteriores a 2016 é necessário clicar no *link* que redireciona o cidadão para a página da *web* do DOM.

No sítio eletrônico da Câmara feirense, não foi possível encontrar os projetos de leis orçamentárias de nenhum dos três exercícios investigados, não permitindo, assim, que se verificasse, nos PLOAs e em seus anexos, a existência de demonstrativo regionalizado contendo

informações sobre os efeitos das renúncias de receitas com a concessão ou ampliação dos incentivos fiscais ambientais, conforme determina o art. 165, § 6º da CF/88.

No *website* do TCM/BA, foram localizados os pareceres prévios sobre as contas do Município de Feira de Santana relativas aos exercícios financeiros de 2016, 2017 e 2018. Todos os três pronunciamentos técnicos foram emitidos com ressalvas, mas nenhuma atinente à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde nem de quaisquer outros estímulos tributários de cunho ecológico.

Sobre os Anexos de Metas Fiscais das LDOs do triênio em questão, foi constatado que o governo municipal apresenta, em todos os seus demonstrativos de renúncia fiscal, as estimativas de suas receitas renunciadas, contendo a classificação por tributo e a metodologia utilizada no cálculo das metas fiscais. Porém, só foram evidenciadas as renúncias com o uso de incentivo fiscal ligado ao ISS, de sorte que, em tais Demonstrativos, não há qualquer informação acerca do uso (ou não) do incentivo tributário do IPTU Verde que o município de Feira de Santana adotou, o que inviabilizou a análise sobre a forma de evidenciação das receitas renunciadas com a sua concessão, no caso de estas terem efetivamente ocorrido naqueles exercícios.

Acerca do município de Salvador, foi constatado que, para obter acesso às LOAs e às LDOs, o governo soteropolitano disponibiliza, no seu Portal da Transparência, *link* para a página da Secretaria da Casa Civil, em que se encontram os instrumentos de planejamento dos últimos exercícios, incluindo os do período de 2016 a 2018.

Já no sítio eletrônico da Câmara Municipal, apesar de terem sido publicados os PLOAs dos exercícios financeiros de 2016, 2017 e 2018, nestes, não constam quaisquer informações sobre a renúncia de receitas decorrente dos incentivos fiscais ambientais concedidos pela capital baiana, assim como não foi possível localizar o anexo com o demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receitas.

Na página do TCM/BA, por sua vez, estão publicados os pareceres prévios sobre as contas do Município de Salvador dos anos de 2016, 2017 e 2018. Todos eles contêm ressalvas, mas nenhuma relativa à transparência na evidenciação de informações sobre a renúncia fiscal originada da concessão ou ampliação do IPTU Verde municipal nem de quaisquer outros de seus estímulos tributários ecológicos.

Verificou-se, ainda, que, no Demonstrativo adjunto à LDO de 2016, o Município de Salvador tão somente comunica que "Não foram identificadas possibilidades de renúncia de receita para os próximos exercícios", e, nas notas explicativas dos demonstrativos de renúncias fiscais das LDOs dos anos de 2017 e 2018, o ente apenas informa que as quantias de receitas

foram expurgadas do cálculo dos tributos correspondentes, prescindindo, por conseguinte, de medidas de compensação a serem implementadas pelo Município. Ademais, verificou-se que, embora divulgue os montantes renunciados, particionando-os por tributo, a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO foi bastante genérica, abstendo-se de maiores detalhamentos acerca da metodologia utilizada no cálculo, por exemplo.

Finalmente, a análise do atendimento às dimensões da transparência na concessão de incentivos fiscais recomendadas por Zee, Stotsky e Ley (2002), especificamente no que diz respeito à evidenciação de informações sobre o IPTU Verde nos Portais da Transparência Municipais, comprovou que, dos três Municípios estudados, dois (Camaçari e Feira de Santana) não atendem às dimensões legal e administrativa. Apenas a cidade de Salvador atende a tais categorias, mas somente de forma parcial. Sobre a dimensão econômica, nenhum dos Portais dos Municípios a atende, em virtude da completa inexistência das informações buscadas.

Vê-se, pois, que a realidade encontrada nos Portais da Transparência dos Municípios baianos que adotaram o IPTU Verde revela um ofuscamento generalizado da sua evidenciação, o que impossibilita a verificação da conformidade aos preceitos legais, já que não são demonstrados os montantes de perda de receita com concessão do incentivo fiscal ambiental, os efeitos financeiros (e não financeiros) de tais renúncias, as medidas de compensação, assim como os resultados desta política tributária de cunho ecológico.

Em um cenário em que deve haver a primazia da transparência pública, da gestão fiscal responsável e da *accountability*, a opacidade na evidenciação da renúncia de receita decorrente do IPTU Verde das cidades de Camaçari, Feira de Santana e Salvador eleva a possibilidade de ocorrência de riscos e desvios capazes de impactar negativamente o equilíbrio fiscal dos entes, haja vista que toda renúncia de receita tributária implica a perda da arrecadação, prejudica não só a realização do monitoramento social, mas também a fiscalização dos órgãos de controle externo sobre as benesses concedidas e pode implicar a responsabilização dos gestores públicos, na forma da lei.

De fato, a gestão fiscal responsável pressupõe boa governança pública e é condição fundamental para o alcance dos objetivos constitucionais – desenvolvimento econômico, social, ambiental e cultural do Estado – a que se destinam as políticas de incentivos fiscais. Logo, é necessário que estejam acessíveis tanto as informações referentes às renúncias de receitas voltadas a objetivos socioeconômicos quanto àquelas com fins ambientais.

Assim, tendo em vista que a política do IPTU Verde é potencialmente um adequado instrumento de que a Gestão Pública dispõe para o fomento das cidades sustentáveis, salienta-

se a necessidade premente de aperfeiçoamentos na transparência ativa dos entes municipais, no que tange à evidenciação sobre finanças públicas, o que inclui as receitas renunciadas com os estímulos tributários fornecidos, a fim de que tais informações além de serem transparentes, possuam também os devidos atributos de qualidade (compreensibilidade, abrangência, tempestividade, relevância, confiabilidade, dentre outros).

A principal limitação encontrada na pesquisa - a saber, a inexistência das informações em questão que atestem a prática (ou não) da renúncia fiscal com o IPTU Verde adotado pelos Municípios analisados -, não só inviabilizou o atingimento do objetivo central deste estudo, como também impossibilitou o desenvolvimento de um dos objetivos específicos dele decorrente: caracterizar a renúncia de receita originada dos incentivos fiscais ambientais no formato de IPTU Verde. Ademais, os resultados obtidos, restritos à amostra pesquisada, não podem ser generalizados, sendo este outro aspecto limitador.

Para superar as limitações aqui encontradas aponta-se para o necessário aumento da conscientização dos gestores governamentais sobre a relevância dos tributos ecológicos na concepção de políticas públicas voltadas ao fomento da sustentabilidade e, por conseguinte, recomenda-se que os Estados busquem, de imediato, rever suas práticas de transparência pública, as falhas e as oportunidades de melhoria. De outro lado, sugere-se que o Legislativo e os Tribunais de Contas empreendam urgentemente esforços para aprimorar o exercício de fiscalização e controle não só sobre as renúncias de receitas tributárias em geral, mas também sobre aquelas decorrentes da concessão de incentivos fiscais de cunho ambiental, como o IPTU Verde.

A capacitação dos órgãos de controle externo, dentre outros aspectos, deve se dá no sentido de, no desempenho da função fiscalizadora, torná-los aptos a aprofundar a análise sobre a (falta de) demonstração das renúncias fiscais pelos entes estatais, apontando possíveis irregularidades na sua concessão, de forma a determinar atitudes corretivas e preventivas aos administradores públicos que desobedecerem os preceitos da Constituição Federal e da legislação aplicada acerca do dever de transparência da gestão fiscal (DOMINGOS; AQUINO, 2016; TRONQUINI, 2018).

Para tanto, e afim de que se possa observar mudanças de comportamento em outros entes políticos, poderia, por exemplo, ser criado um modelo de parecer prévio abrangendo questões que ampliem o escopo da avaliação sobre as renúncias de receitas, a ser utilizado pelas diversas Cortes de Contas do país no trabalho de auditoria das contas públicas.

Nesse sentido, destaca-se também o papel do controle social e chama-se a atenção para a necessidade de haver maior engajamento da população para, juntamente com os órgãos de

controle, pressionar o Estado a divulgar demonstrativos, e quaisquer outras informações relevantes, sobre as suas receitas renunciadas (AFONSO *et al.*, 2014; TRONQUINI, 2018).

As evidências aqui encontradas servem para situar outros municípios com realidades semelhantes, bem como fornecem variados *insights* para novas oportunidades de pesquisas, as quais podem explorar ainda mais a temática em tela, por meio, por exemplo, de estudos com viés quantitativo e da investigação acerca da associação entre as variáveis abordadas. Além disso, para futuras pesquisas sugere-se: (i) investigar a evidenciação de informações sobre a renúncia de receita do IPTU Verde nos municípios aqui analisados, sob a perspectiva da transparência passiva (via Lei de Acesso à Informação, com uso do Serviço de Informação ao Cidadão - SIC); (ii) “triangular” os achados atuais do estudo com informações dos Tribunais de Contas dos Municípios (obtidas também por meio do SIC), para verificar se a ausência de ressalva sobre a evidenciação dos efeitos da renúncia do IPTU Verde é algo que faz parte dos protocolos do referido órgão de controle externo; e (iii) realizar uma proposta de acompanhamento longitudinal sobre tais municípios para verificar uma potencial “curva de aprendizagem” dos contadores acerca da divulgação dos efeitos da renúncia do IPTU Verde sobre a situação fiscal dos entes municipais estudados.

Portanto, espera-se que esta pesquisa tenha contribuído com o debate sobre o importante papel dos municípios em assegurar o direito de acesso a este tipo de informação pelos cidadãos, a fim de promover a cultura da transparência e o desenvolvimento urbano sustentável, que resulta na proteção do meio ambiente e no bem-estar da sociedade.

REFERÊNCIAS

- ABREU, M. H. de. Notas explicativas às demonstrações contábeis do setor público: proposta de estrutura mínima para atendimento à convergência com as normas internacionais; transparência das contas públicas e instrumentalização do controle social. *In*: Prêmio de Monografias do Tesouro Nacional. 22., 2017, Brasília, DF. **Anais** [...] Brasília: STN. 2017. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2521:3:::NO:::>. Acesso em: 19 out. 2020.
- AFONSO, J. R. R. *et al.* **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), fev. 2014, 61 p. (Documento para discussão, IDB-DP-327) Disponível em: <http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.
- AIDT, T. S. Green taxes: Refunding rules and lobbying. **Journal of Environmental Economics and Management**, v. 60, p. 31–43, Apr. 2010. DOI 10.1016/j.jeem.2010.04.001. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jeem.2010.04.001>. Acesso em: 2 jul. 2018.
- ALCARAZ-QUILES, F. J.; NAVARRO-GALERA, A.; ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. Factors influencing the transparency of sustainability information in regional governments: an empirical study. **Journal of Cleaner Production**, v. 82, p. 179-191, Jul. 2014. DOI 10.1016/j.jclepro.2014.06.086. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.06.086>. Acesso em: 28 out. 2020.
- AMADO, F. A. Di T. **Direito ambiental esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.
- ANDRADE, R. G.; RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Em busca da transparência ativa em Câmaras: uma investigação nos maiores municípios brasileiros. **ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting**. ISSN 1983-8611. São Paulo, v.10, n.1, p. 3-20, jan./abr. 2017.
- ANTUNES, P. de B. **Direito Ambiental**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- ARAGÃO, A. **O princípio do poluidor pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente; coordenadores [da série]. BENJAMIN, A. H., LEITE, J. R. M. (coord.). São Paulo: Inst. O Direito por um Planeta Verde, 2014. *E-book*. 317 p. (Direito ambiental para o século XXI, v. 1). Disponível em: https://www.uc.pt/fduc/ij/publicacoes/pdfs/Poluidor_Pagador_Alexandra_Aragao_Planete_Verde.pdf. Acesso em: 2 ago. 2020.
- ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução ATRICON nº 6/2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Brasília: ATRICON, 2016. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.
- AZEVEDO, R. R. DE; CABELLO, O. G. Controle e Transparência Sobre os Gastos

Tributários em Municípios Brasileiros e Sua Relação Com as Transferências Intergovernamentais. *In*: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING. 18., 2018, São Paulo, SP. **Anais** [...] São Paulo: Fipecafi/USP. 2018. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/612.pdf>. Acesso em: 19 out. 2020.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARROS, J. P. de. **Tributação verde como instrumento internacional para implementação dos objetivos do desenvolvimento sustentável**. 2018. 167 p. Tese (Doutorado em Direito Ambiental Internacional) - Faculdade de Direito da UNISANTOS, Universidade Católica de Santos, Santos, 2018.

BELTRAMI, L. C. C. **Efeitos da implantação do sistema de controle gerencial sob o desempenho corporativo: estudo de multicase em instituições de ensino superior**. 2015. 125 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

BRANDÃO, R.F. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. 2013. 267 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 2745, 23 mar. 1964.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 19 out. 2019.

_____. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p.1, 5 mai. 2000.

_____. Lei nº 10.257/2001, de 10 de julho de 2001. (Estatuto da Cidade). Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 1, 11 jul. 2001.

_____. Lei Complementar nº 131/2009, de 27 de maio de 2009. (Lei da Transparência Pública). Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 2, 28 mai. 2009.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no

11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Edição Extra, Brasília, DF, p. 1, 18 nov. 2011.

BRUNSWICKER, S.; PRIEGO, L. P.; ALMIRALL, E. Transparency in policy making: A complexity view. **Government Information Quarterly**, v. 36, p. 571–591, Jun. 2019. DOI 10.1016/j.giq.2019.05.005. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.05.005>. Acesso em: 28 out. 2020.

CAMAÇARI. (BA), **Lei Municipal nº 1039/2009**, de 16 de dezembro de 2009. Código Tributário e de Rendas do Município de Camaçari. 2009. Camaçari: Prefeitura Municipal de Camaçari, 2009. Disponível em: <http://arquivos.camacari.ba.gov.br/sefaz/anexo/1408150425522917.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. (BA), **Decreto Municipal nº 5.657/2014**, de 17 de março de 2014. Regulamenta o “Programa de Incentivos Ambientais” e dá outras providências. 2014. Camaçari: Prefeitura Municipal de Camaçari, 2014. Disponível em: <http://arquivos.camacari.ba.gov.br/sefaz/anexo/200616033644891640.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. (BA), **Decreto Municipal nº 5.846/2014**, de 08 de dezembro de 2014. Regulamenta o art. 92-G da Lei nº 1.039/2014, inserido pela Lei 1.359/2014, que institui o Programa de Incentivo à Sustentabilidade "IPTU VERDE" em edificações do município de Camaçari, e estabelece benefícios fiscais aos participantes do programa e dá outras providências. 2014. Camaçari: Prefeitura Municipal de Camaçari, 2014. Disponível em: <http://arquivos.camacari.ba.gov.br/sefaz/anexo/200616040121277496.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Prefeitura Municipal. **Portal Transparência**. Camaçari, 2021. Disponível em: <http://cgm.camacari.ba.gov.br/transparencia/>. Acesso em: 10 jan. 2021.

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Portal de Periódicos CAPES/MEC**. Brasília, DF: CAPES, c2016. Disponível em: <https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/index.php?>. Acesso em: 28 out. 2020. Base de dados.

CAVALCANTE, D. L. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2018. In: CARVALHO, P. de B. (coord.). **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 199-217.

CBCS - Conselho Brasileiro de Construção Sustentável. **Aspectos da construção sustentável no Brasil e promoção de políticas públicas**. São Paulo: CBCS, 2014. 111p. Disponível em: <http://www.cbcs.org.br/website/aspectos-construcaosustentavel/show.asp?ppgCode=DAE7FB57-D662-4F48-9CA6-1B3047C09318>. Acesso em: 26 nov. 2020.

CBIC - CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Mapeamento de incentivos econômicos para a construção sustentável**. Florianópolis: CBIC, 2015. 54 p. Disponível em: <https://cbic.org.br/sustentabilidade/wp->

content/uploads/sites/22/2017/08/Mapeamento_de_Incentivos_Economicos.pdf. Acesso em: 22 nov. 2019.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DOMINGOS, F. D.; & AQUINO, A. C. B. O papel (não exercido) pelas comissões de orçamento e finanças das Câmaras Municipais. *In: XVI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*. 2016, São Paulo, SP. **Anais [...]** São Paulo: Fipecafi/USP. 2016. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/16UspInternational/271.pdf>. Acesso em: 19 out. 2020.

ELTZ, M.K.F.; PEZZELLA, M.C.C. O direito à informação como pressuposto para a eficácia dos incentivos fiscais: o caso do IPTU ecológico em Porto Alegre/RS. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, e-ISSN: 2526-0057, Salvador, v. 4, n.1, p. 76-91, jan/jun. 2018.

FEIO, L.G. **O IPTU Verde e a construção da cidade sustentável**. 2018. 119 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto de Ciências Jurídicas da UFPA, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018.

FEIRA DE SANTANA. (BA), **Lei Municipal nº 3.506/2014**, de 11 de dezembro de 2014. Instituiu, no âmbito do Município de Feira de Santana, Bahia, o Programa de Incentivos Ambientais denominado “IPTU Verde”. Feira de Santana: Prefeitura Municipal de Feira de Santana, 2014. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/ba/f/feira-de-santana/lei-ordinaria/2014/350/3506/lei-ordinaria-n-3506-2014-institui-no-ambito-do-municipio-de-feira-de-santana-o-programa-de-incentivos-ambientais-denominado-iptu-verde>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Prefeitura Municipal. **Portal Transparência Cidadã**. Feira de Santana, 2021. Disponível em: <http://www.transparencia.feiradesantana.ba.gov.br/#pag>. Acesso em: 10 jan. 2021.

FIORILLO, C.A.P. **Curso de direito ambiental brasileiro**, 14. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

FMI - FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de transparência fiscal**. Washington: IMF, 2007. 171 p. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

FMI - FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de transparência fiscal**. Washington: IMF, 2014. 20 p. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/ft-codep.pdf>. Acesso em: 4 mai. 2021.

FMI - FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Brazil: Fiscal Transparency Evaluation. IMF Country Report nº. 17/104**. Washington: IMF, jan. 2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas SA, 2008.

GUNTHER, H. Pesquisa Qualitativa Versus Pesquisa Quantitativa: Esta É a Questão? **Psic.: Teor. e Pesq**, Brasília, v. 22, n. 2, p. 201-210, mai.-ago. 2006.

GUPTA, A.; MASON, M. Disclosing or obscuring? The politics of transparency in global climate governance. **Current Opinion in Environmental Sustainability**, v. 18, p. 82–90, 2016. DOI 10.1016/j.cosust.2015.11.004. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1016/j.cosust.2015.11.004>. Acesso em: 28 out. 2020.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da USP, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HSU, D. How much information disclosure of building energy performance is necessary? **Energy Policy**, v. 64, p. 263–272, 2014. DOI 10.1016/j.enpol.2013.08.094. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.enpol.2013.08.094>. Acesso em: 28 out. 2020.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE cidades**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/>. Acesso em: 14 jan. 2021.

_____. Produto Interno Bruto dos municípios: 2016-2018. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=publicacoes>. Acesso em: 14 jan. 2021.

KPMG International. Cutting Through complexity. **The KPMG green tax index**. 2013. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2013/04/kpmg-green-tax-index.html>. Acesso em: 15 dez. 2019.

JORDAN, M., *et al.* What citizens want to know about their government's finances: Closing the information gap. **The Social Science Journal**. p. 1–8, Apr.2016. DOI 10.1016/j.soscij.2016.04.007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.soscij.2016.04.007>. Acesso em: 28 out. 2020.

KALKUHL, M. *et al.* Can land taxes foster sustainable development? An assessment of fiscal, distributional and implementation issues. **Land Use Policy**, v. 78. p. 338–352, Jul. 2018. DOI 10.1016/j.landusepol.2018.07.008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2018.07.008>. Acesso em: 28 out. 2020.

LEITE, H. **Manual de direito financeiro**. 5. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MACEDO, L. V.; FREITAS, P. G. (org.). **Construindo cidades verdes: manual de políticas públicas para construções sustentáveis**. 1. ed. São Paulo: ICLEI, 2011. 80 p.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed.

São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Política municipal de incentivos fiscais e financeiros – limites da constituição e da lei de responsabilidade fiscal – autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas** – Parecer. São Paulo, v. 1, 01 out. 2010. Disponível em: <https://gandramartins.adv.br/parecer/politica-municipal-de-incentivos-fiscais-e-financeiros-limites-da-constituicao-e-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-autonomia-financeira-administrativa-e-politica-das-unidades-federativas-parece/>. Acesso em: 22 out. 2020.

MATISOFF, D. C.; NOONAN, D. S.; FLOWERS, M. E. Green Buildings: Economics and Policies. **Review of Environmental Economics and Policy**, Oxford, v.10, n. 2, p. 329–346, Aug. 2016. DOI 10.1093/reep/rew009. Disponível em: <https://academic.oup.com/reep/article/10/2/329/1753179>. Acesso em: 28 out. 2020.

MENDONÇA, H. F. DE; DEUS, J. D. B. V. de. Transparência fiscal a partir do erro de previsão do balanço orçamentário: uma análise para o caso brasileiro. *In*: Monografia Premiada em 2º Lugar no Prêmio Tesouro Nacional. 22, 2017, Brasília, DF. **Anais [...]** Brasília: STN. 2017. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2521:3:::NO:::>. Acesso em: 19 out. 2020.

MIDIN, M.; JOSEPH, C.; MOHAMED, N. Promoting societal governance: Stakeholders' engagement disclosure on Malaysian local authorities' websites. **Journal of Cleaner Production**, p. 1-12, Nov. 2016. DOI 10.1016/j.jclepro.2016.11.122. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.11.122>. Acesso em: 28 out. 2020.

MONZONI, M. **Política Fiscal Verde no Brasil**. Relatório final apresentado pelo Centro de Estudos em Sustentabilidade da Fundação Getúlio Vargas (FGVces) à Embaixada Britânica, ao Ministério da Fazenda brasileiro e à ClimateWorks Foundation. São Paulo: FGVces. out.2013. 205 p. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/themes/Mirage2/pages/pdfjs/web/viewer.html?file=http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/15348/Pol%20Fiscal%20Verde%20no%20Brasil.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 ago. 2020.

NÓBREGA, C. **Os 5 anos da Lei de Acesso à Informação: uma análise de casos de transparência**. São Paulo: Artigo 19 Brasil, 2017. Livro eletrônico. 60 p. Disponível em: <https://artigo19.org/wp-content/blogs.dir/24/files/2017/05/Os-5-anos-da-Lei-de-Acesso-%20a0-Informa%20a7%20a3o-%e2%80%93-uma-an%20alise-de-casos-de-transpar%20ancia-1.pdf>. Acesso em: 19 out. 2020.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Environmental taxation - a guide for policy makers**, OCDE, 2011, 12 p. Disponível em: <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2019.

OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORRÊA, D. P. Governança pública e governabilidade: *Accountability* e *Disclosure* possibilitadas pela contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do estado. **REPeC: Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 6, p. 91-104, jan./mar. 2013.

OLIVEIRA, F. M. G. de. **Direito ambiental**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro:

Forense; São Paulo: Método, 2017.

OLUBUNMI, O. A.; XIA, P. B.; SKITMORE, M. Green building incentives: A review. **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, v. 59, p. 1611–1621, Jan. 2016. DOI 10.1016/j.rser.2016.01.028. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rser.2016.01.028>. Acesso em: 28 out. 2020.

ONU - Organização das Nações Unidas. **Declaração da conferência das nações unidas sobre o ambiente humano**. Estocolmo, 1972. Disponível em: https://apambiente.pt/_zdata/Politicas/DesenvolvimentoSustentavel/1972_Declaracao_Estocolmo.pdf. Acesso em: 3 mai. 2021.

_____. **III Conferência das Nações Unidas sobre Moradia e Desenvolvimento Urbano Sustentável – Habitat III**. Quito, 2016. Disponível em: <https://habitat3.org/wp-content/uploads/NUA-Portuguese-Brazil.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2021.

ONUOHA, I. J.; ALIAGHA, G. U.; RAHMAN, M. S. A. Modelling the effects of green building incentives and green building skills on supply factors affecting green commercial property investment. **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, v. 90, p. 814–823, Apr. 2018. DOI 10.1016/j.rser.2018.04.012. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2018.04.012>. Acesso em: 28 out. 2020.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELLEGRINI, J. A. **Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, out. 2014, 42p. (Texto para Discussão, 159). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503102>. Acesso em: 30 nov. 2019.

PEÑA CHACÓN, M. **Derecho ambiental efectivo**. 1. ed. San José: Universidad de Costa Rica, 2016. Disponível em: <https://maestriaderechoambientalucr.files.wordpress.com/2015/09/derecho-ambiental-efectivo-1.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2019.

PESSÔA, R. M. **IPTU ambiental: fundamentos jurídicos para sua aplicação**. 2008. 117 p. Dissertação (Mestrado em Direitos Humanos e Tributação) – Instituto de Ciências Jurídicas da UFPA, Universidade Federal do Pará, Belém, 2008.

PUREZA, M. E. M. Disciplinamento das renúncias de receitas federais - inconsistências no controle dos gastos tributários. **Cadernos Aslegis**, v.8, n. 29, p.41–74, 2006.

PURON-CID, G.; REDDICK, C. G.; GANAPATI, S. Public value of online financial transparency: Financial sustainability and corruption of public officials in the US state governments. **International Journal of Public Sector Management**. v.32, n. 5, p. 467-488, Jan. 2019. DOI 10.1108/IJPSM-03-2018-0073. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-03-2018-0073>. Acesso em: 28 out. 2020.

RITTER (2017) *et al.* Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. *In: CONGRESSO DE GESTÃO PÚBLICA – CONSAD*, 10., 2017, Brasília, DF. **Anais** [...] Brasília: CONSAD. 2017. Disponível em: <http://consad.org.br/wp->

content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf. Acesso em: 19 out. 2020.

RODRIGUES, M. A. **Direito ambiental esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SALVADOR. (BA), **Lei Municipal nº 8.474/2013**, de 02 de outubro de 2013. Altera dispositivos da Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006, relativos ao pagamento, à isenção do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, concede incentivos fiscais, e dá outras providências. Salvador: Prefeitura Municipal de Salvador, 2013. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/983>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. (BA), **Decreto Municipal nº 29.100/2017**, de 07 de março de 2017. Regulamenta o art. 5º da Lei nº 8.474, de 02 de outubro de 2013, e institui o Programa de Certificação Sustentável “IPTU VERDE” em edificações no Município de Salvador [...]. Salvador: Prefeitura Municipal de Salvador, 2017. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/1544>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Prefeitura Municipal. **Portal Transparência**. Salvador, 2021. Disponível em: <http://www.transparencia.salvador.ba.gov.br/#/>. Acesso em: 10 jan. 2021.

SÁNCHEZ-BRAZA, A.; PABLO-ROMERO, M.P. Evaluation of property tax bonus to promote solar thermal systems in Andalusia (Spain). **Energy Policy**, p. 1-12, 2014. DOI 10.1016/j.enpol.2013.12.004i. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.enpol.2013.12.004i>. Acesso em: 28 out. 2020.

SANTOS, J. P. C. Dinâmica e perfil econômico dos municípios baianos em 2015. **Revista BA&D: Bahia anál. dados**, Salvador, v.27, n.2, p.131-145, jul./dez. 2017.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEI - Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia. PIB municipal: 2016-2018. Salvador: SEI, 2021. Disponível em: https://www.sei.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=561&Itemid=335. Acesso em: 14 jan. 2021.

SHAZMIN, S.A.A.; SIPAN, I.; SAPRI, M. Property tax assessment incentives for green building: A review. **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, v. 60, p. 536–548, Jan. 2016. DOI 10.1016/j.rser.2016.01.081. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rser.2016.01.081>. Acesso em: 28 out. 2020.

SHAZMIN *et al.* Property tax assessment incentive for green building: Energy saving based-model. **Energy**, v. 122, p. 329-339, 2017. DOI 10.1016/j.energy.2016.12.078. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.energy.2016.12.078>. Acesso em: 28 out. 2020.

SILVA, V. da. **Proposta de um novo indicador para avaliar os níveis de transparência dos portais eletrônicos das prefeituras das capitais estaduais brasileiras**. 2018. 110 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Contábeis da UFPE, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018.

STN. **Manual de demonstrativos fiscais (MDF)**. 6. ed. Brasília: Imprensa Oficial, 2015a.

———. **MCASP - Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Imprensa Oficial, 2015b.

TEIXEIRA, J. C. A. **Evidenciação das renúncias de receitas tributárias federais pela Contabilidade Pública**: importância e dificuldades. 2006. 57 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Controle Externo) – Programa de Pós-Graduação em Orçamento e Contabilidade Pública da UNB / TCU, Universidade de Brasília / Tribunal de Contas da União, Brasília, 2006.

TRONQUINI, L. F. M. **Transparência (e opacidade) da renúncia de receita tributária**: desvelando o cenário encontrado nos portais da transparência dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. 2018. 151 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da UNISINOS, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2006.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

VILLCA-POZO, M.; GONZALES-BUSTOS, J. P. Tax incentives to modernize the energy efficiency of the housing in Spain. **Energy Policy** v. 128, p. 530–538, Jan. 2019. DOI 10.1016/j.enpol.2019.01.031. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2019.01.031>. Acesso em: 28 out. 2020.

ZEE, H. H.; STOTSKY, J. G.; LEY, E. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. **World Development**, v. 30, n. 9, p. 1497-1516, Sep. 2002. DOI 10.1016/S0305-750X(02)00050-5. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(02\)00050-5](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(02)00050-5). Acesso em: 18 jan. 2021.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. *Disclosure* e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Inf. Inf.**, Londrina, v. 20, n. 3, p. 113-146, set./dez. 2015.

APÊNDICE A - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Camaçari

Os Demonstrativos de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita dos Anexos de Metas Fiscais, adjuntos às LDOs do Município de Camaçari referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, podem ser visualizados a seguir.



ESTADO DA BAHIA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMAÇARI
GABINETE DO PREFEITO

ANEXO II - DEMONSTRATIVO VII

LEI Nº 1393/2015 - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS

(Art. 4º, § 2º, V, da L.C. 101/00)

ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA 2016

SETORES/PROGRAMAS/ /BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
	Tributo/Contribuição	2016	2017	
Programa Municipal de Desenvolvimento Industrial, Comercial e de Prestação de Serviço - Pró-Desenvolver(Lei nº 438/199	ISS, IPTU, Taxas e Emolumentos	As isenções, provenientes do Programa Pró-Desenvolver possuem margem imprecisa e de grande complexidade, desta forma justifica-se a não apresentação de valores neste campo.		Benefícios proporcionados, levando-se em conta a criação de empregos diretos e indiretos, aquecimento da economia local e incrementos de receitas oriundas das transferências constitucionais e do aumento da base de cálculo para os impostos municipais, sendo
Programa Municipal de Promoção do Emprego - Pró-Emprego (Lei nº 638/2003	Impostos, Taxas e Emolumentos Municipais	As isenções, provenientes do Programa Pró-Emprego, que podem representar até 100% dos impostos, taxas e emolumentos municipais para os empreendimentos que mantiverem, comprovadamente, até 80% de seu emprego, para residentes, há mais de dois anos		Benefícios atrelados ao desenvolvimento econômico e social, através da geração de empregos e renda e aquecimento da economia, sendo, ambos, de difícil mensuração.
TOTAL		-	-	-

FONTE: SEFAZ

LDO - Camaçari 2016

Lei Complementar nº 101/00 Art. 4º § 2º, inciso V:

FONTE:

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

Fonte: Portal da Transparência do Município de Camaçari (2021).



ESTADO DA BAHIA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMAÇARI
GABINETE DO PREFEITO

ANEXO II - DEMONSTRATIVO VII

(Art. 4º, § 2º, V, da L.C. 101/00)

LEI 1446/2016 - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS

**ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2017**

SETORES/PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO	
	Tributa/Contribuição	2017	2018		2019
Programa Municipal de Desenvolvimento Industrial, Comercial e de Prestação de Serviço - Pró-Desenvolver(Lei nº 438/1999)	ISS, IPTU, Taxas e Emolumentos	As isenções, provenientes do Programa Pró-Desenvolver possuem mensuração imprecisa e de grande complexidade, desta forma justifica-se a não apresentação de valores neste campo.			Benefícios proporcionados, levando-se em conta a criação de empregos diretos e indiretos, aquecimento da economia local e incremento de receitas oriundas das transferências constitucionais e do aumento da base de cálculo para os impostos municipais, sendo
Programa Municipal de Promoção do Emprego - Pró-Emprego (Lei nº 638/2003)	Impostos, Taxas e Emolumentos Municipais	As isenções, provenientes do Programa Pró-Emprego, que podem representar até 100% dos impostos, taxas e emolumentos municipais para os empreendimentos que mantiverem, comprovadamente, até 80% de seus postos de emprego, para residentes, há mais de dois anos			Benefícios atrelados ao desenvolvimento econômico e social, através da geração de emprego e renda e aquecimento da economia, sendo, ambos, de difícil mensuração.
TOTAL		-	-	-	-

FONTES: SEFAZ

LDO - Camaçari 2017

Lei Complementar nº 101/00 Art. 4º § 2º, inciso V:
FONTE:

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

Fonte: Portal da Transparência do Município de Camaçari (2021).

**LEI Nº 1495/2017
DE 27 DE JUNHO DE 2017**

**LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2018**

AMF - Demonstrativo 7 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V) R\$
1,00

TRIBUTO	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
		2018	2019	2020	
ISS, IPTU, Taxas e Emolumentos	Programa Municipal de Desenvolvimento Industrial, Comercial e de Prestação de Serviço - Pró-Desenvolver(Lei nº 438/1999)	As isenções, provenientes do Programa Pró-Desenvolver possuem mensuração imprecisa e de grande complexidade, desta forma justifica-se a não apresentação de valores neste campo.			Benefícios proporcionados, levando-se em conta a criação de empregos diretos e indiretos, aquecimento da economia local e incremento de receitas oriundas das transferências constitucionais e do aumento da base de cálculo para os impostos municipais, sendo de difícil mensuração.
Impostos, Taxas e Emolumentos Municipais	Programa Municipal de Promoção do Emprego - Pró-Emprego (Lei nº 638/2003)	As isenções, provenientes do Programa Pró-Emprego, que podem representar até 100% dos impostos, taxas e emolumentos municipais para os empreendimentos que mantiverem, comprovadamente, até 80% de seus postos de emprego, para residentes, há mais de dois anos.			Benefícios atrelados ao desenvolvimento econômico e social, através da geração de emprego e renda e aquecimento da economia, sendo, ambos, de difícil mensuração.
TOTAL					-

FONTES: Procuradoria Jurídica e Departamento de Tributos e LDO 2017

Fonte: Portal da Transparência do Município de Camaçari (2021).

APÊNDICE B - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Feira de Santana

Os Demonstrativos de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita dos Anexos de Metas Fiscais, adjuntos às LDOs do Município de Feira de Santana referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, podem ser visualizados a seguir.



**PREFEITURA MUNICIPAL DE FEIRA DE SANTANA
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – ANEXO I - METAS FISCAIS
VII – ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA**

EXERCÍCIO 2016

AMF - Tabela 8 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)						R\$ 1,00
TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2016	2017	2018	
ISS	Dedução	Cultura/Esporte	513.234	557.706	611.915	
TOTAL						-

FONTE: SEFAZ/SEPLAN

NOTA: O município prevê renúncia de receitas no montante de R\$ 513.234,00 para incentivo fiscal de projetos culturais e esportivos de acordo com a Lei Municipal nº 1.972/97, o qual já vem sendo executado, sem que comprometa as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O valor acima especificado já vem sendo desconsiderado da previsão de receita desde a aprovação e aplicação das respectivas leis, portanto, não afetam as metas de resultados fiscais previstas.

Fonte: Portal da Transparência do Município de Feira de Santana (2021).



**PREFEITURA MUNICIPAL DE
FEIRA DE SANTANA**

**PREFEITURA MUNICIPAL DE FEIRA DE SANTANA
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – ANEXO I - METAS FISCAIS
VII – ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
EXERCÍCIO 2017**

AMF - Tabela 8 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2017	2018	2019	
ISS	Dedução	Cultura/Esporte	557.629	605.948	661.695	
TOTAL			557.629	605.948	661.695	-

Fonte: SEFAZ/SEPLAN

NOTA: O município prevê renúncia de receitas no montante de R\$ 557.629,00 para incentivo fiscal de projetos culturais e esportivos de acordo com a Lei Municipal nº 1.972/97, o qual já vem sendo executado, sem que comprometa as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O valor acima especificado já vem sendo desconsiderado da previsão de receita desde a aprovação e aplicação das respectivas leis, portanto, não afetam as metas de resultados fiscais previstas.

Fonte: Diário Oficial do Município de Feira de Santana (2017).



**PREFEITURA MUNICIPAL DE
FEIRA DE SANTANA**

**PREFEITURA MUNICIPAL DE FEIRA DE SANTANA
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – ANEXO I - METAS FISCAIS
VII – ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
EXERCÍCIO 2018**

AMF - Tabela 8 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

R\$ 1,00

TRIBUTOS	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2018	2019	2020	
ISS	Dedução	Cultura/Esporte	600.204	640.385	682.586	
TOTAL			600.204	640.385	682.586	-

FONTES: SEFAZ

NOTA: O município prevê renúncia de receitas no montante de R\$ 600.204,00 para incentivo fiscal de projetos culturais e esportivos de acordo com a Lei Municipal nº 1.972/97, o qual já vem sendo executado, sem que comprometa as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O valor acima especificado já vem sendo desconsiderado da previsão de receita desde a aprovação e aplicação das respectivas leis, portanto, não afetam as metas de resultados fiscais previstas.

Fonte: Diário Oficial do Município de Feira de Santana (2018).

APÊNDICE C - Demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do município de Salvador

Os Demonstrativos de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita dos Anexos de Metas Fiscais, adjuntos às LDOs do Município de Salvador referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, podem ser visualizados a seguir.



PREFEITURA MUNICIPAL DO SALVADOR
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2016

AMF - Demonstrativo VII (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

R\$ milhares

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2016	2017	2018	
		Não foram identificadas possibilidades de renúncia de receita para os próximos exercícios				
TOTAL			-	-	-	

Fonte: Portal da Transparência do Município de Salvador (2021).



PREFEITURA MUNICIPAL DO SALVADOR
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2017

AMF - Demonstrativo VII (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

R\$ milhares

TRIBUTO	MODALIDADE	PROGRAMA	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO (*)
			2017	2018	2019	
ISS	Certificado de Crédito Tributário	Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI	9.000	18.000	27.000	-
IPTU	Certificado de Crédito Tributário	Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI	1.000	2.000	3.000	-
ISS	Certificado de Crédito Tributário	Programa Viva Cultura	3.420	5.130	4.950	-
IPTU	Certificado de Crédito Tributário	Programa Viva Cultura	380	570	550	-
TOTAL			13.800	25.700	35.500	-

FONTE: SEFAZ

(*) Os incentivos fiscais previstos na forma deste Anexo foram contemplados na estimativa da receita e, por consequência, na definição das metas fiscais fixadas para o período em consideração, prescindindo, portanto, de medidas de compensação a ser implementadas pelo Município nos termos do disposto do inc. II do art. 14 da Lei Complementar no. 101/2000 (LRF).

Fonte: Portal da Transparência do Município de Salvador (2021).



PREFEITURA MUNICIPAL DO SALVADOR
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
2018

AMF - Demonstrativo VII (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)

R\$ 1,00

TRIBUTO	MODALIDADE	PROGRAMA	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			2018	2019	2020	
ISS	Certificado de Crédito Tributário	Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI	18.000.000	27.000.000	34.875.000	-
IPU	Certificado de Crédito Tributário	Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI	2.000.000	3.000.000	3.875.000	-
ISS	Certificado de Crédito Tributário	Programa Viva Cultura	5.130.000	4.950.000	5.400.000	-
IPU	Certificado de Crédito Tributário	Programa Viva Cultura	570.000	550.000	600.000	-
ISS	Isenção	Programa Revitalizar	218.907	228.757	334.672	-
IPU/TRSD	Remissão e Isenção	Programa Revitalizar	209.158	268.100	402.582	-
ITIV	Isenção	Programa Revitalizar	97.351	101.731	148.833	-
Taxas	Isenção	Programa Revitalizar	48.013	50.174	73.404	-
TOTAL			26.273.428	36.148.763	45.709.491	-

FONTE: SEFAZ

(Continuação - Demonstrativo de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita do Anexo de Metas Fiscais adjunto à LDO do Município de Salvador referente ao exercício de 2018)

1. Para Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Sustentável e Inovação – PIDI, considerou-se, frente aos projetos de incentivo ao investimento aprovados, a previsão anual de emissão dos certificados de crédito tributário do Programa (Certificado de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico Sustentável e de Inovação - CIDEI) por seus respectivos titulares, bem como a estimativa de utilização dos CIDEI emitidos para pagamento dos tributos municipais devidos, nas proporções de 10% (IPTU) e 90% (ISS);

2. Para o Programa Viva Cultura, considerou-se, frente os projetos de incentivo cultural aprovados, a previsão anual de emissão dos certificados de crédito tributário do Programa (Certificado de Incentivo ao Desenvolvimento Cultural - CIDEC) por seus respectivos titulares, bem como a estimativa de utilização dos CIDEC emitidos para pagamento/abatimento dos tributos municipais devidos, nas proporções de 10% (IPTU) e 90% (ISS);

3. Para o Programa Revitalizar, tomou-se por base a estimativa anual de adesão ao programa, cumulativamente nas proporções de 10%, 15% e 22% de um total de 466 imóveis abandonados ou em ruína localizados nas áreas contempladas, além de outros parâmetros como o valor venal médio dos imóveis, custo médio dos serviços de reforma e construção, entre outros.

Na análise referente às medidas de compensação à renúncia de receita, considerou-se as estimativas das receitas correspondentes para o exercício de 2018, cuja realização já foram lançadas para o exercício de 2018.

No que se refere às medidas de compensação à renúncia de receita, ressalta-se que, na estimativa das receitas orçamentárias para o exercício de 2018, tais renúncias já foram expurgadas para o cálculo dos tributos correspondentes, não importando, desse modo, em impacto na receita.

Fonte: Portal da Transparência do Município de Salvador (2021).