

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

ANA CAROLINA SALOMÃO QUEIROZ

**Gastos Tributários Indiretos e o Controle externo exercido pelo Tribunal de
Contas da União: um estudo sobre a importância do controle de seus
resultados**

**São Paulo – SP
2019**

ANA CAROLINA SALOMÃO QUEIROZ

**Gastos Tributários Indiretos e o Controle externo exercido pelo Tribunal de
Contas da União: um estudo sobre a importância do controle de seus
resultados**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração de Direito Econômico, sob a orientação do Professor Associado José Maria de Arruda Andrade.

São Paulo – SP

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação na publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Queiroz, Ana Carolina Salomão

GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS E O CONTROLE EXTERNO EXERCIDO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: UM ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE SEUS RESULTADOS ; Ana Carolina Salomão Queiroz ; orientador José Maria Arruda de Andrade -- São Paulo, 2019.

162

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

1. Gastos Tributários Indiretos. 2. Controle de Resultados. 3. Renúncia de receita tributária. 4. Tribunal de Contas da União - TCU. 5. Incentivos Fiscais. I. Andrade, José Maria Arruda de, orient. II. Título.

QUEIROZ, Ana Carolina Salomão. *Gastos tributários indiretos e o controle externo exercido pelo tribunal de contas da união: um estudo sobre a importância do controle de seus resultados 2019*. 162 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

Aprovada em: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Profa. Dra. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof.Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Ao Largo e a cada um de seus cantos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, José Maria Arruda Andrade, que há mais de uma década me ensina, por meio de seu exemplo, o significado de dedicação à academia. Tenho imensa gratidão por tê-lo ao meu lado por tanto tempo, como educador e amigo.

Também direciono meus profundos agradecimentos aos Pings, meus colegas franciscanos, cuja excelência e brilhantismo me impulsionam. Considerando a máxima que diz sermos a média daqueles com quem convivemos, considero-me agraciada por tê-los ao meu redor.

À minha amiga-irmã, Marina, que muito gentil e tecnicamente revisou meu texto e me apoiou, com carinho e paciência, ao longo do processo. Ao Olivier, que me cedeu uma mesa, um computador e uma motivante e muito bela janela com vistas para a neve e para a chuva. Agradeço também a todos os Gaussianos, colegas de trincheira na batalha para transformar o país por meio da educação – especialmente aos nossos futuros juristas, cuja trajetória tanto me inspira. Tenho muito orgulho de vocês!

O mais importante dos agradecimentos eu dedico a eles: meu pai, minha mãe e meu irmão. São eles a minha base, a minha força, a minha partida, o meu destino e o meu maior amor. Vocês são o meu infinito!

Ao Largo São Francisco, prédio e instituição que me deram tudo o que tenho, eu prometo todo o meu amor e eterna gratidão.

QUEIROZ, Ana Carolina Salomão. *Gastos tributários indiretos e o controle externo exercido pelo tribunal de contas da união: um estudo sobre a importância do controle de seus resultados 2019*. 162 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

RESUMO

Esta dissertação de mestrado tem o objetivo de estudar a atividade de controle externo exercida pelo Tribunal de Contas da União sobre os resultados obtidos por políticas econômicas classificadas como Gastos Tributários Indiretos. O Estado, enquanto agente indutor, vale-se de normas tributária como instrumento de promoção do desenvolvimento, noção que embasa a definição do termo Gastos Tributários Indiretos. Gastos Tributários Indiretos são políticas econômicas implementadas por meio de normas tributárias que conferem redução da carga tributária incidente sobre um setor específico da economia com a finalidade de promoção do desenvolvimento, implicando em renúncia fiscal. A importância de controlar os resultados logrados por essas políticas é justificável em razão de duas de suas consequências. Primeiramente, em razão da renúncia de receita a que implicam e, em segundo lugar, em razão dos impactos econômicos decorrentes de sua implementação. A evolução dos debates sobre o tema do controle de resultados dos atos da Administração Pública demonstra a superação do modelo de controle que preocupava-se somente com a verificação da legalidade desses mesmos atos, e passa a perquirir sobre suas pretensões e consequências. Essas considerações amparam o desenho da estrutura adequada de governança dos Gastos Tributários Indiretos, a qual auxilia na compreensão a respeito da atuação do Tribunal de Contas da União enquanto órgão competente à fiscalização dos resultados dessas políticas. A análise do teor dos acórdãos proferidos por esse Tribunal entre os anos de 2010 e 2018, os quais estão amparados nas auditorias e fiscalizações promovidas por suas secretarias durante esse mesmo período, demonstra o amadurecimento do tema dos Gastos Tributários Indiretos nesse Tribunal. Esse estudo permite compreender em que medida, e de que maneira, o controle de resultados das referidas políticas econômicas passou a ser considerado pelo Tribunal de Contas da União, e como a inclusão dessa pauta em seus trabalhos de fiscalização e auditoria conduziu a atuação dos órgãos pertencentes à Administração Pública direta.

Palavras-chave: Gastos Tributários Indiretos. Benefícios fiscais Renúncia de receita tributária. Controle de Resultados. Tribunal de Contas da União. TCU.

QUEIROZ, Ana Carolina Salomão. *Tax Expenditures and the external control activities exercised by the Brazilian federal court of auditors (TCU): a study regarding the importance of controlling their results*. 2019. 162 p. Dissertation (Master's in Law) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

ABSTRACT

This dissertation is focused on the analyses of the activities exercised by the TCU (the Brazilian Federal Court of Auditors) at controlling the results achieved by policies classified as Tax Expenditures. When performing its inductive activities, the Government can use taxation as a tool to promote development, a concept that sustains the definition of the term Tax Expenditures. Tax Expenditures are economic policies implemented by ruling a reduction of the tax burden levied on a specific sector of the economy with the intention to foster the development, implying the forgoing tax revenues. The importance of controlling the results achieved by those policies are sustained by two of their consequences. Firstly, because of the forgoing of tax revenues and, secondly, because of the economic impacts deriving out them. The evolution of the debates related to the controlling activities of the acts performed by the public administration demonstrates that the controlling mechanisms relying solely on legality tests are currently superseded, being that the intended goals and the perceived results are now to be considered. These considerations sustain the design of an adequate governance structure for the Tax Expenditures, allowing the comprehension of TCU's activity as the competent body for auditing policies' results. The analyzes of the decisions rendered by TCU from 2010 to 2018 based on the audit works performed by its secretariats demonstrate the progress of the debates regarding Tax Expenditures. This study shows the extent to which the results achieved by those policies are regarded by the TCU during its supervising activities, and in which manner the inclusion of this subject in the scope of the auditing performed by this Court has been driving the activities performed by governmental bodies.

Keywords: Tax Expenditures. Tax Incentives. External control activities on results. Brazilian Federal Court of Auditors. TCU

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 INTERVENÇÃO ESTATAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS.....	23
1.1 A concepção de Estado e sua interação com a economia: evolução histórica	23
1.1.1 A constituição econômica.....	30
1.2 Intervenção Estatal e Norma Tributária Indutora.....	31
1.2.1 Estado enquanto agente regulador	32
1.2.2 Estado enquanto agente indutor	33
1.2.3 Norma tributária enquanto mecanismo de indução	35
1.2.4 A relação entre Estado interventor e norma tributária indutora	37
1.3 Benefícios Tributários e Promoção do Desenvolvimento.....	39
1.3.1 Desenvolvimento enquanto finalidade	39
1.3.2 Benefícios tributários enquanto instrumentos de indução	43
1.4 Gastos Tributários Indiretos	48
1.4.1 O Regime Jurídico dos Gastos Tributários Indiretos no Brasil	51
2 CONTROLE DE RESULTADO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS ...	59
2.1 Os resultados obtidos pelos Gastos Tributários Indiretos enquanto justificativa de seus impactos	60
2.1.1 Fundamentação constitucional.....	60
2.1.2 Os resultados enquanto justificativa da renúncia de receita.....	61
2.1.2.1 Introdução ao tema de controle de resultados.....	62
2.1.2.2 Eficiência na Administração Pública	63
2.1.2.3 A renúncia de receita carece de justificativa.....	65
2.1.2.4 Tendência à perpetuidade do Gasto Tributário Indireto	66
2.1.2.5 Estimativa do montante despendido.....	68
2.1.3 Os resultados enquanto justificativa dos impactos econômicos.....	71
2.1.3.1 Arranjos institucionais híbridos e incentivos fiscais	72
2.1.3.2 Impactos econômicos carecem de justificativa.....	75
2.1.3.2.1 Influência de grupos econômicos na formulação de políticas.....	76
2.1.3.2.2 Complexidade do sistema tributário	81
2.1.3.2.3 Transferência de recursos ao particular e regressividade	84

2.1.3.2.4	Distorções alocativas e ineficiência.....	87
2.2	Controle de resultados dos Gastos Tributários Indiretos	89
2.2.1	Evolução do controle de legalidade	90
2.2.2	Responsabilização do gestor público.....	92
2.2.3	Aspecto correcional da atividade de controle	94
2.2.4	Controle de resultados e definição de parâmetro	97
2.3	A Governança dos Gastos Tributários Indiretos	99
2.3.1	Estudo e elaboração	99
2.3.2	Implementação	100
2.3.3	Governança	101
2.3.4	Análise de resultados	102
3	CONTROLE DE RESULTADO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS..	105
3.1	Controle Interno e Externo da Administração Pública.....	105
3.1.1	Controle Interno.....	106
3.1.2	Controle Externo.....	108
3.1.3	A estrutura da atividade de controle externo exercida pelo TCU	110
3.2	Análise de Acórdãos.....	114
3.2.1	Acórdão 747/2010, TC-015.052/2009-7.....	114
3.2.2	Acórdão 3.137/2011, TC 030.315/2010-7.....	117
3.2.3	Acórdão 3.437/2012, TC 015.052/2009-7	119
3.2.4	Acórdão 2.766/2012, TC 015.511/2012-0.....	122
3.2.5	Acórdão 809/2014, TC 012.606/2012-0.....	123
3.2.6	Acórdão 1.205/2014, TC 018.259/2013-8.....	127
3.2.7	Acórdão 793/2016, TC 033.150/2015-0.....	131
3.2.8	Acórdão 1.270/2018, TC 015.940/2017-9.....	133
3.2.9	Acórdão 2.756/2018, TC 029.350/2017-4.....	137
	CONCLUSÃO	143
	REFERÊNCIAS.....	145
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	155

INTRODUÇÃO

O Estado Democrático e Social de Direito¹, no intento de conformar a realidade ao modelo socioeconômico postulado na Constituição Federal, intervém no Domínio Econômico com o fim de concretizar suas metas. Essa intervenção pode ser realizada diretamente, atuando o Estado como agente econômico nos limites do artigo 173 da Constituição Federal², ou indiretamente. Nesta dissertação, voltaremos nossa atenção à modalidade indireta de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, especificamente à tentativa de incentivar a coletividade à prática de determinado comportamento econômico por meio do emprego de norma dispositiva – que pode ou não ser acatada pelo seu destinatário, a depender de sua percepção a respeito do conteúdo da norma em questão.

Um veículo frequentemente eleito pelo Estado para atingir o efeito de estimular na sociedade determinada prática desejada é a norma tributária. A aptidão da norma tributária para induzir comportamentos decorre de sua própria estrutura e do conteúdo econômico de seu consequente, que impõe ao contribuinte o fardo do dever de recolher tributo. Uma vez que os agentes econômicos ajustam seu comportamento à medida que percebem a influência do tributo em suas atividades (notadamente, o custo do dever de recolhê-lo), conclui-se que a incidência de norma tributária não é neutra na economia e, justamente por essa razão, tem o condão de induzir comportamentos.

A norma tributária torna-se, portanto, meio de concretização de política econômica e social.

Se a norma que institui, ou majora, tributo é capaz de afastar os agentes econômicos da prática de uma determinada conduta indesejada pelo Estado; a norma que isenta, ou reduz, tributo deve ser capaz de atrair os agentes econômicos à prática de uma conduta especificamente desejada. É possível, então, que a tentativa de indução de comportamentos seja manejada por meio de política econômica fiscal que acarrete redução da carga tributária que normalmente seria aplicável a um agente.

¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 9.

² “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

Em contrapartida, deve-se considerar que a norma que concede benesse tributária a um particular e o desvia do curso normal da tributação implica em menor arrecadação fiscal ao erário – se compararmos o valor efetivamente percebido com o montante que teria sido recolhido caso não fosse publicada a norma indutora.

Gastos Tributários Indiretos é o conceito utilizado para definir as normas tributárias de caráter extrafiscal introduzidas para conferir isenção ou redução da carga tributária incidente sobre um setor específico da economia com a finalidade de consecução de política econômica, implicando em renúncia fiscal.³

Diferentemente do que ocorre com gastos públicos diretos – caracterizados pelo desembolso de recursos pelo Governo concomitantemente ao investimento em uma política econômica específica – os Gastos Tributários Indiretos transferem ao Estado o custo que originalmente seria arcado pelo contribuinte, no intento de motivá-lo a incorrer nas hipóteses incentivadas. As situações incentivadas pelo Estado são aquelas que, hipoteticamente, seriam capazes de (ou ao menos tendentes a) promover o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões.

Ou seja, os Gastos Tributários Indiretos⁴ têm como finalidade, e como justificativa da renúncia de receita a que implicam, a tentativa de indução de comportamentos que, se praticados pelos particulares, tendem a promover o desenvolvimento do país. A redução da carga tributária incidente sobre a cadeia produtiva de determinados setores da indústria que se pretende incentivar⁵ e isenções direcionadas ao fomento de investimentos direcionados a um determinado setor⁶ são exemplos de Gastos Tributários Indiretos. Representam o investimento, ainda que indireto, realizado pelo Estado visando o desenvolvimento do país.

Justamente por acarretar perda de arrecadação, essa modalidade de gasto público (ainda que indireto) não escapa à observância de mecanismos de previsão e

³ ANDRADE, José Maria Arruda de. A Política Econômica e a Governança dos Gastos Tributários Indiretos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

⁴ O termo Gastos Tributários Indiretos será precisamente definido mais à frente nesta Dissertação.

⁵ Citamos, como exemplo, o REIDI (Regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura) instituído pela Lei nº 11.488/2007, RETID (Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa), instituído pela Lei nº 12.598/2012 e a Desoneração da Folha de Salários, disposta na Lei nº 12.546/12.

⁶ Por exemplo, a isenção de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos auferidos por pessoas físicas em razão do investimento em CRI (Certificado de Recebíveis Imobiliários), LCI (Letra de Crédito Imobiliário), Certificado de Recebíveis Agrários (CRA) e CDCA (Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio).

controle de despesas, seguindo ditames constitucionais e legais, notadamente aqueles constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal. Todavia, os mecanismos de fiscalização previstos nesse diploma restringem-se aos controles relacionados à previsibilidade da renúncia e ao procedimento de concessão de incentivos. Indo além dessas questões, a pesquisa ora proposta tem o objetivo de salientar a importância de ser instituído o controle dos resultados atingidos por essas políticas após a sua instituição.

Não é somente a renúncia de receitas públicas que impõe a necessidade de serem mensurados os resultados atingidos por essas medidas. Os seus efeitos na economia, bem como a intromissão nas relações que seriam normalmente conduzidas por agentes econômicos, também suportam a importância dessa supervisão. Uma vez que a renúncia de receita é justificada pela intenção de mover a atuação dos agentes (que optam por adotar essa ou aquela conduta levando em consideração, dentre outros fatores, a redução da carga tributária que normalmente lhes seria imposta), a eficiência da política tributária depende da capacidade da medida de, na prática, induzir o comportamento dos particulares. Nesta dissertação de mestrado, pretendemos demonstrar a importância de serem estabelecidos mecanismos de controle de resultado dos Gastos Tributários Indiretos, considerando a renúncia de receita reconhecida pelo Estado, e seus consequentes os efeitos na economia e na sociedade.

Demonstrada a importância de serem comparadas as finalidades pretendidas pelas medidas com os efeitos que atingiu, exporemos os possíveis mecanismos de controle que permitiriam esse monitoramento. A doutrina relacionada ao controle de resultados de medidas adotadas pela Administração Pública nos demonstrará de que maneira, e por quais razões, a condução das atividades públicas avançou para, hoje, sujeitar-se a responder não apenas pela legalidade de seus atos, mas também, pela adequação e eficiência de sua conduta. Mecanismos de controle interno e externo da administração pública serão apresentados, a fim de introduzir o papel do Tribunal de Contas da União (TCU) nessa empreitada.

Finalmente, exporemos como o tema do controle de Gastos Tributários Indiretos vem sendo analisado pelo TCU, com a tentativa de compreender a evolução do assunto no Tribunal e perquirir de que maneira as deliberações

adotadas por seu plenário reverberam em outros órgãos da Administração Pública direta.

A escolha do tema é justificada, em parte, por sua relevância perante a atual conjuntura nacional. O Brasil recentemente enfrentou um cenário de recessão econômica do qual ainda não se recuperou, tendo apresentado déficits fiscais desde o ano de 2014 – sendo que as projeções apontam que a situação negativa deve perdurar até o ano de 2020. Apesar de o déficit fiscal apresentado no ano de 2018 ter sido inferior àquele reportado no ano de 2017, o seu montante ainda é expressivo, representando 1,6% do Produto Interno Bruto (PIB).⁷

Após contínuos exercícios fiscais em que a expansão do gasto foi financiada pela dívida pública, refletindo, por consequência, na dívida líquida em comparação ao PIB, a política fiscal do Governo Federal estruturou-se no de 2018 para tentar impedir o crescimento do endividamento da União.⁸ O Novo Regime Fiscal instituído com a publicação da Emenda Constitucional 95/2016, também conhecido como Teto dos Gastos, foi estabelecido com a finalidade de impedir o crescimento real das

⁷ É fundamental, ainda na introdução desta Dissertação, relativizarmos a crítica de que o elevado endividamento público é, por si só, problemático. As despesas estatais atendem a pressupostos constitucionais, dentre os quais a prestação de serviços públicos, o atendimento de direitos sociais e redução de desigualdades, fins constitucionalmente previstos que devem ser buscados ativamente pelo Estado às suas expensas. Sobre o repúdio indiscriminado do nível de endividamento, sem considerar a ponderação sobre o custo da própria dívida, citamos: “A partir da década de 1980, a retórica do controle do déficit público, vinculada ao discurso neoliberal de repúdio ao Estado, é acompanhada pelo aumento dos gastos públicos, graças às despesas com a política monetária, especialmente as altas taxas de juros. O déficit público defendido por autores como John Maynard Keynes e Michal Kalecki era o déficit público do pleno emprego. Hoje é o déficit público que garante a remuneração para o capital” (BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. *Separata do Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, v. 49, 2006, p. 68).

⁸ “O déficit primário de 2019 do SPC, segundo a abordagem das necessidades de financiamento do setor público (NFSPs) – ou cálculo ‘abaixo da linha’ – divulgada pelo BCB, foi de 1,6% do PIB, ligeiramente inferior ao de 2017 (1,7% do PIB) e bem abaixo do pico recente, de 2,5% do PIB, em 2016, e da própria meta fixada para o ano passado, de 2,3% do PIB (gráfico 1 e tabela 1). Apesar dessa evolução, trata-se do quinto ano consecutivo de déficit primário. [...] A política fiscal em 2018 ilustra os avanços e os limites no sentido de manter a trajetória gradual de redução dos desequilíbrios. O fato de o déficit primário ter ficado bem abaixo do projetado um ano antes, mesmo com um desempenho do PIB inferior ao previsto, mostra que é possível reduzi-lo – por exemplo, por meio de medidas racionalizadoras, como as que vêm permitindo um menor crescimento das despesas com benefícios previdenciários devido a ações de combate às fraudes, ou de política econômica, como a redução de subsídios e subvenções. No entanto, o déficit primário permanece elevado do ponto de vista da dinâmica da dívida pública, e o escopo para reduções adicionais – em especial, os cortes de investimentos – vai se estreitando, na ausência de medidas estruturais que alterem a dinâmica de crescimento dos gastos. É o caso do peso das despesas obrigatórias no conjunto dos gastos públicos do governo federal, que corresponderam a 90,5% dos gastos primários totais de 2018” (IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Carta de Conjuntura*, Brasília, n. 42, p. 1-12, 1º trimestre 2019. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/190219_cc42_politica_fiscal.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019).

despesas públicas primárias, limitando-o à variação do Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).⁹ Sem fazer qualquer juízo sobre a adequação das referidas medidas econômicas, ou sobre a condução dos eventos políticos que se sucederam na última década, é possível afirmar que o quadro atual é, pois, de desequilíbrio fiscal. Havendo queda da arrecadação de receitas contraposta à rigidez orçamentária (notadamente em razão da previsão de despesas primárias obrigatórias e crescentes), a escassez de recursos para a execução de política econômica é uma decorrência lógica.

O óbice à instituição de novos incentivos fiscais como fator de promoção de objetivos econômico-sociais em razão do esgotamento dos recursos públicos denota a premente necessidade de serem avaliados os resultados atingidos pelas políticas econômicas atualmente em vigor. O controle que propomos, cuja importância será demonstrada ao longo desta dissertação, tem como finalidade munir o Estado das ferramentas necessárias à decisão sobre a permanência ou revogação das medidas avaliadas. Perpetuar a manutenção de Gastos Tributários Indiretos sem ao menos questionar-se sobre a eficiência desses incentivos para alcançar os objetivos para os quais foram instituídos é permitir que sangrem as já muito feridas finanças públicas sem que haja razoáveis justificativas para tanto.

Esse panorama contextualiza a importância e a urgência do tema escolhido. Segundo informado no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT)¹⁰, as renúncias tributárias da União para o ano de 2019 somam R\$ 306,40 bilhões, representando 4,2% do PIB e 21,05% do total de arrecadação.

É relevante mencionar que, a despeito das medidas de austeridade fiscal e do próprio Teto de Gastos, houve ligeiro incremento no montante dessas renúncias

⁹ A Emenda Constitucional 95, que vigorará por vinte exercícios financeiros, estabelece que o crescimento anual das despesas primárias deve estar limitado à variação do IPCA apurado no período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere a lei orçamentária. O descumprimento do limite estabelecido, que é individualizado para o Poder Executivo e órgãos dos demais poderes, é punível com medidas restritivas à criação de novas despesas até que o Poder Executivo ou o órgão em questão retorne aos limites previstos.

¹⁰ Documento preparado anualmente pela Receita Federal do Brasil e apresentado em conjunto com o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), apresenta diversos quadros demonstrativos dos benefícios tributários recortados por região do país, por função orçamentária e por tributo, com a intenção de estimar o impacto arrecadatório decorrente da instituição de normas que implicam redução da arrecadação. Para o relatório anual para 2019 do DGT, ver BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019*. Brasília, ago. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2019.

entre o ano anterior e 2019, equivalente a pouco mais de 8%. Em 2018¹¹, o volume de renúncia classificada como Gasto Tributário foi de R\$ 283,45 bilhões, representando 3,97% do PIB e 20,70% das receitas administradas pela Receita Federal do Brasil (RFB).

A escassez de estudos acadêmicos a respeito dos possíveis mecanismos de controle de eficiência dos Gastos Tributários Indiretos, confrontada com a tendência à perpetuidade das renúncias – especialmente se adicionarmos à análise a influência de grupos econômicos no processo político-legislativo de revogação de um benefício fiscal – também denota a importância do tema proposto.¹² Políticas econômicas que se valem de renúncia tributária como instrumento de promoção do desenvolvimento são importantes instrumentos de aperfeiçoamento das condições econômicas e sociais do país, de maneira que zelar pela eficiência na promoção dos objetivos que almeja é, ao mesmo tempo, respeitar as causas que ensejaram sua criação.

A presente dissertação de mestrado propõe-se a sustentar as razões pelas quais o controle de resultados de Gastos Tributários Indiretos é indispensável para a boa saúde das finanças públicas e para o bom andamento de toda a sociedade, uma vez que composta por agentes econômicos que interagem entre si e com o Estado. Percorreremos um caminho doutrinário e normativo partindo de estudos bibliográficos interdisciplinares, publicados no Brasil e no exterior. A intenção da pesquisa bibliográfica é contextualizar o termo “Gastos Tributários Indiretos”, e seus impactos na economia e na sociedade, com a finalidade de demonstrar que o controle de resultados dessas medidas é relevante e possível. Para definir Gasto Tributário Indireto e apresentar seu arcabouço normativo com clareza, partiremos da definição de Norma Tributária Indutora, contextualizada a partir do papel do Estado na direção de agentes econômicos e intervenção sob o domínio econômico.

¹¹ Para o relatório anual para 2018 do DGT, ver BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2018*. Brasília, ago. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2019.

¹² Utilizando-se das palavras reportadas em Relatório de Auditoria publicado pelo TCU: “Uma vez instituída a renúncia, não há, em regra, avaliação periódica de resultados, de modo que são desconhecidos os benefícios sociais ou econômicos decorrentes de cada benefício tributário, o qual tem a sua vigência mantida a cada ano sem que haja discussão legislativa ou no âmbito do Poder Executivo sobre a efetividade de cada incentivo fiscal” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo II – Classe V – Plenário. Julgamento: 24 out. 2018).

Muito embora a fundamentação teórica e doutrinária valha para tratar sobre a temática dos Gastos Tributários em geral, qualquer que seja o ente que os tenha instituído, neste trabalho tratamos somente dos federais. Cabe mencionar, todavia, que Estados e municípios ainda estão distantes do exercício transparente e efetivo do controle de suas renúncias. Os mecanismos de controle são quase inexistentes e as fiscalizações são pontuais e restritas. Pode-se afirmar que o desenvolvimento pelo qual o tema passou nas últimas décadas no âmbito federal não foi replicado nas demais esferas da Federação.¹³

Na sequência, exporemos os mecanismos por meio do qual o controle é possível, apresentando as bases para uma administração pública responsiva, capaz de gerir estrategicamente suas medidas com a intenção de lograr seus objetivos. Estabelecido o conceito e demonstradas as razões que denotam a importância e a possibilidade do controle de eficiência dos Gastos Tributários Indiretos, passaremos à apresentação dos relatórios, pareceres e acórdão já emitidos sobre o tema pelo TCU e suas secretarias, com a finalidade de apontarmos qual é hoje o estado do controle de resultados exercido atualmente pelo Tribunal e demais órgãos por ele fiscalizados.

Conforme demonstrará a análise de acórdãos empenhada no terceiro Capítulo indicará, o TCU tem dedicado atenção aos mecanismos de controle de Gastos Tributários Indiretos há dez anos, não somente considerando seus aspectos fiscais, mas também averiguando a qualidade da gestão dessas políticas. Os trabalhos de fiscalização realizados por esse Tribunal têm continuamente contribuído para a melhor compreensão do assunto dentro de outros órgãos da Administração. Isso porque as suas deliberações foram responsáveis por impulsionar o Poder Executivo a aperfeiçoar sua atividade de controle e aprimorar a coordenação entre os órgãos gestores.

Acreditamos que este trabalho tem a potência de instigar a produção acadêmica e até mesmo orientar a atuação da Administração Pública, notadamente nos órgãos responsáveis pelo planejamento, implementação e controle dos Gastos Tributários. A finalidade desta dissertação é assentar as bases doutrinárias que

¹³ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Ano Mostrou Seriamente a Necessidade de Discutir a Política Fiscal do País*. São Paulo: Conjur, 24 dez. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-dez-24/retrospectiva-2017-ano-mostrou-necessidade-discutir-politica-fiscal>>. Acesso em: 20 maio 2019.

sustentam a importância e a possibilidade de serem estabelecidos mecanismos de controle capazes de prevenir a perpetuação de benefícios fiscais ineficientes (ou seja, aqueles que, apesar de implicarem no dispêndio de recursos públicos, não se provam capazes de realizar o objetivo para o qual foram propostos).

1 INTERVENÇÃO ESTATAL E GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Este trabalho versa sobre o controle de resultados de políticas econômicas de caráter tributário que implicam em renúncia de receita ao Estado. Para iniciar nossa trajetória, estudaremos neste Primeiro Capítulo a evolução do papel do Estado na promoção do desenvolvimento por meio da indução de comportamentos incentivados por isenções e reduções fiscais. Esses estudos são indispensáveis para definirmos o objeto desta dissertação e compreendermos o mecanismo de funcionamento dessas normas, qual seja, a indução de comportamentos.

1.1 A CONCEPÇÃO DE ESTADO E SUA INTERAÇÃO COM A ECONOMIA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Com a finalidade de realizar seus preceitos constitucionais, tanto aqueles de cunho econômico quanto aqueles dotados de essência social, o Estado atua sobre o Domínio Econômico.¹⁴ Essa característica ativa de direção da ordem econômica pressupõe a concepção hodierna de Estado, que lança mão da intervenção como instrumento de concretização de políticas econômicas.

Essa característica intervencionista pressupõe que a matéria econômica está elencada dentre aquelas que estão sob a sua tutela e ingerência estatal. Significa dizer que o Estado é competente para emitir normas que possuam conteúdo econômico e que disponham sobre as relações estabelecidas entre agentes. Todavia, esse pressuposto nem sempre correspondeu à concepção de Estado majoritariamente vigente, a qual evoluiu conforme foi alterada a percepção da interação entre agentes econômicos, mercado e Estado.

Propomos retomar, ainda que de maneira concisa e sem a pretensão de esgotar as minúcias do tema, a História da economia política para compreender a posição que hoje o Governo adota, assumindo a postura de interventor e regulador da atividade econômica, pois é a essa ciência que compete o estudo do papel do

¹⁴ Importante definirmos desde já o significado do termo Domínio Econômico, o que fazemos à luz do conceito trazido por SCHOUERI quando tratou do tema: “Domínio Econômico há de ser entendido como aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulamentação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43).

Estado na organização econômica e social de um país.¹⁵ Ao final dos próximos curtos parágrafos, acreditamos que a retomada do passado terá nos permitido melhor interpretar a atuação estatal hodierna.

Nossa digressão histórica, embora brevemente abordada, inicia-se no distante no século XVIII, mais precisamente em 1776, com a publicação de *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, de Adam Smith. Em sua célebre obra, o autor ressalta os aspectos que, em sua visão, seriam os fatores responsáveis pela riqueza de um Estado, abandonando o paradigma fisiocrata, então consolidado, de que a prosperidade de uma nação adviria exclusivamente da acumulação de metais e terras. A produção passa a ser um fator considerado para a análise sobre o desenvolvimento de um Estado e o valor do trabalho agregado à mercadoria, a partir da maior especialização no processo produtivo¹⁶, é estudado e compreendido como sendo fonte de riqueza e vetor de crescimento econômico nacional.

A maior produtividade, decorrência da especialização do trabalho e crescimento populacional, em conjunto com o acúmulo do capital gerado pelo incremento da produção seriam os dois fatores responsáveis por, naturalmente, conduzir um Estado ao desenvolvimento. Presentes condições institucionais (liberdade de comércio e ambiente de mercado), os dois fatores reunidos seriam suficientes para o contínuo incremento da prosperidade nacional.

O modelo de Estado liberal que surge no século XVIII não se distingue dessa linha teórica, e pressupõe um rígido afastamento entre a esfera que abarca o Estado e aquela que corresponde à sociedade civil. Era dentro desse último círculo social que se desenvolvia a atividade econômica, de caráter essencialmente privado e organizado em conformidade com a lógica de desenvolvimento individualista. Segundo o raciocínio então predominante, a harmonia coletiva emergiria a partir do conjunto de ações privadas praticadas com vistas à obtenção de benefícios

¹⁵ “Desde suas origens, a economia política busca estudar cientificamente, ou ao menos racionalmente, de maneira sistemática e metódica, qual deve ser o papel ideal de um Estado na organização social e econômica de um país, bem como quais são as instituições e as políticas públicas que mais nos aproximam de uma sociedade ideal” (PIKETTY, Thomas. *Capital in Twenty-First Century*. Cambridge: Harvard University Press, 2014, p. 557).

¹⁶ POSSAS, Sílvia. *Valor, Capital e Riqueza nos Primórdios da Economia Política*. São Paulo: Ática, 2004, p. 21.

individuais, cabendo ao Estado somente o papel de assegurar a ordem pública e a livre iniciativa.¹⁷

A primeira metade do século XIX foi marcada pela consolidação do capitalismo ao longo da Revolução Industrial e pela dominância do Império Britânico após a derrota dos franceses e seus aliados nas Guerras Napoleônicas. Inconteste no mar e controlador de numerosas colônias, o Império Britânico exerceu posição dominante no comércio mundial durante todo o século, amparando sua condutada imperialista na promoção da liberdade do comércio internacional.¹⁸

No ano de 1817, foi publicado o livro *Principles of Political Economy and Taxation*, de autoria de David Ricardo. Esse autor britânico foi o primeiro a pontuar que o comércio internacional entre dois países era capaz de trazer o desenvolvimento econômico para ambos, ainda que apenas um dos países produzisse e comercializasse as mercadorias de maneira mais eficiente que seu parceiro comercial.¹⁹ A teoria das vantagens comparativas, desenvolvida por RICARDO, pregava que as nações deveriam concentrar-se na produção dos itens que eram capazes de produzir de maneira mais eficiente – considerando custos de produção, qualidade do produto e o tempo despendido ao longo de todo o processo produtivo, inclusive escoamento e comercialização dos bens finais. A partir da mensuração da eficiência produtiva (assim considerada com a capacidade de dispender o menor custo possível na execução do trabalho envolvido na produção) de um determinado país para um produto específico, e comparando-a à eficiência alcançada por outra nação na produção desse mesmo bem, seria possível verificar a eficiência absoluta de produção. Se dois países comercializam entre si o mesmo produto, o negócio seria sempre mais benéfico àquele que tem maior eficiência absoluta na produção.

A teoria das vantagens comparativas avança para demonstrar que seria possível que dois países se beneficiassem do comércio entre si na hipótese em que cada um deles tivesse vantagem relativa – considerando a razão entre o trabalho

¹⁷ COMPARATO, Fabio Konder. Ordem econômica na Constituição Brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990, p. 264.

¹⁸ “Britain’s imperial policy in the mid-nineteenth century was shaped largely by confidence in its industrial and commercial might. Free trade advocates assumed that the mutual benefits of unfettered commerce would usher in an era of world peace” (PARSONS, Timothy H. *The British Imperial Century, 1815–1914: A World History Perspective*. Oxford: Roman & Littlefield, 1999, p. 16).

¹⁹ HUNT, Emery Kay. *História do Pensamento Econômico: Uma perspectiva crítica*, 2a ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 112.

incorporado à produção das duas mercadorias negociadas. Seria, então, benéfico a cada país especializar-se na produção do bem que produz de maneira relativamente mais eficaz, importado todos os demais produtos que, comparativamente, são produzidos de maneira mais eficiente por outra nação. Dessa teoria decorre a conclusão de que o comércio entre dois países pode trazer desenvolvimento econômico a ambos os polos mesmo quando um dos países é capaz de produzir a maior parte dos produtos comerciados de maneira mais eficiente (e, portanto, mais barata) que o outro.²⁰ Essa teoria foi fundamental enquanto base teórica às reformas normativas promovidas pela Inglaterra ao final de período das Guerras Napoleônicas, em 1815, que apoiaram o desenvolvimento da indústria têxtil local. A abolição das *Corn Laws* (que limitavam a habilidade do país para importar grãos produzidos em outros Estados) e a abolição de outras tarifas impostas à importação de demais bens manufaturados foram sustentadas por essa teoria.

Foi a partir da incorporação da teoria desse autor que o Estado passou a figurar como agente de fomento à exportação de bens e, portanto, como responsável pelo endereçamento de políticas tendentes à promoção do desenvolvimento de uma nação. O desenvolvimento econômico deixa de ser a consequência natural do acúmulo de capital em conjunto com a disponibilidade de mão-de-obra e passa a ser compreendido como sendo o resultado de um conjunto de políticas econômicas que, se bem-sucedidas, seriam capazes de tornar mais eficientes a produção local e o comércio internacional de bens. Nota-se uma drástica alteração da percepção do papel do Estado: de ausente nas relações entre

²⁰ A teoria de Ricardo guarda uma severa falha, que à época em que viveu o autor não poderia ter sido observada. A teoria das vantagens comparativas desconsidera a relevância do incremento tecnológico no processo de desenvolvimento de um país. Sobre esse ponto, transcrevemos CHANG: “A teoria de Ricardo está absolutamente certa – dentro de seus estreitos limites. Essa teoria, corretamente, diz que, aceitando os níveis atuais de tecnologia e dados, é melhor para os países se especializarem em coisas nas quais são relativamente melhores. Disso, ninguém pode discordar. Sua teoria falha quando um país quer adquirir tecnologias mais avançadas, de modo que possa fazer coisas mais difíceis – isto é, quando quer desenvolver sua economia. Para se absorverem novas tecnologias, é necessário reunir tempo e experiência, de modo que os produtores tecnologicamente desamparados necessitam de um período de proteção em relação à concorrência internacional durante esse período de aprendizado. Essa proteção implica custos porque o país está deixando de importar produtos melhores e mais baratos. No entanto, esse é o preço que tem de ser pago se o país quer desenvolver indústrias avançadas. A teoria de Ricardo, então, é aceita por aqueles que aceitam o status quo, mas não por aqueles que querem mudá-lo”. Permitindo-nos avançar às conclusões que ainda serão demonstradas nesta Dissertação, podemos adiantar que contemporização da teoria ricardiana feita por CHANG é muito útil para a compreensão das políticas públicas – no caso em estudo, os Gastos Tributários Indiretos – enquanto ferramentas estatais de promoção do desenvolvimento (CHANG, Ha-Joon. *Maus Samaritanos: O Mito do Livre-Comércio e a História Secreta do Capitalismo*. Rio de Janeiro: Campus; Elsevier, 2008, cap. 2).

particulares, ele torna-se promotor do comércio internacional de uma nação e, conseqüente, de seu desenvolvimento produtivo interno.

Ao final do século XIX e início do século XX, a corrente majoritária do pensamento econômico deixa de dedicar-se com grande afinco aos estudos sobre a organização do processo de produção e distribuição de riqueza, e volta seus esforços para o desenvolvimento de modelos matemáticos abstratos com a intenção de captar a racionalidade dos agentes econômicos e compreender seu comportamento. Racionais, os agentes econômicos utilizariam o mercado como meio capaz de possibilitar suas trocas egoísticas.²¹ Para os autores neoclássicos, protagonistas nesse momento da Economia Política, o valor de um bem independia de seu custo de produção, mas estaria diretamente relacionado à sua escassez e à utilidade marginal a ele conferida. Do modelo que mantém em identidade a oferta e demanda de um bem²², deriva a Lei de *Say-Menger*, segundo a qual o mercado tenderia naturalmente ao equilíbrio e, portanto, ao desenvolvimento.

Essa escola de pensamento não aprofunda as ponderações sobre a atuação do Estado enquanto agente de promoção do desenvolvimento econômico, muito embora mesmo nesse momento de maior valorização das liberdades de atuação dos particulares e repúdio às intervenções estatais²³ a relevância do papel do Direito é notável, especialmente enquanto área científica que congrega as normas jurídicas estatais que conformam o mercado e seus limites.

As crises econômicas da década de 20, especialmente a Grande Depressão entre os anos de 1929 e 1930, foram juntas força motriz à guinada do pensamento dominado pela Lei de *Say-Menger* e o *laissez faire* de Adam Smith. A ruptura

²¹ A racionalidade ilimitada e incondicional do agente econômico é refutada já há muito pela Economia Comportamental. Ainda assim, para a finalidade desta Dissertação, é pertinente utilizar da expressão – mesmo que limitada – da racionalidade do agente para explicar seus comportamentos reconhecendo suas limitações (SCHREPEL, Thibault. “Behavioral economics” in U.S. (antitrust) scholarly papers, *Revue Concurrentialiste*, Apr. 2014. Disponível em: <<https://leconcurrentialiste.com/2014/04/23/behavioral-economics-in-u-s-antitrust-scholarly-papers/>>. Acesso em: 15 maio 2019).

²² MENER, Carl. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Vitor Civita, 1983, p. 283-306.

²³ Conforme destaca NUNES, o modelo proposto por essa escola pressupõe a existência de um grande número de pequenas empresas, que isoladamente não poderiam exercer influência significativa sobre a oferta. O pressuposto de plena de concorrência entre os ofertantes resultaria na orientação da produção (qualidade, quantidade, espécies de bens, etc.) pelos próprios consumidores, enquanto agentes da demanda. Hoje, avaliando o modelo com a distância que o a análise do passado nos permite, é evidente que a falha reside em desconsiderar a formação de cartéis e monopólios capazes de suprimir as regras “naturais” da livre concorrência (NUNES, Antônio José Avelãs. *Uma Introdução à Economia Política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 178-179).

doutrinária do modelo liberal e não-intervencionista foi capitaneada por Mainard Keynes, em 1930, que lia as crises econômicas como eventos cíclicos cujos efeitos poderiam ser contrabalanceados pelo Estado. Reconhecido o seu papel no fomento da economia em tempos de crise, o Estado deixa de adotar o papel de mero regulador responsável pela conformação do ambiente de mercado e passa a atuar como agente econômico.

O desenvolvimento econômico passou a depender, então, da capacidade de um Estado para estabilizar as flutuações econômicas que enfrentará, prevenindo os agentes das incertezas do mercado e promovendo o crescimento contínuo da produção nacional e a estabilidade de preços. Segundo a teoria desenvolvida por Keynes, a expressão do desenvolvimento seria o pleno emprego e a elevação real do salário, o que apenas seria possível a partir da forte atuação estatal.²⁴ A abordagem macroeconômica adotada por essa escola compreende a atuação estatal para além da correção de falhas de mercado, sendo o Estado agente promotor de políticas econômicas desenvolvimentistas, com a finalidade de superar problemas estruturais.

Embora a importância da atuação do Estado enquanto planejador e executor de políticas econômicas seja ainda mantida e reconhecida, a euforia com a teoria keynesiana foi, ao longo dos últimos quarenta anos, paulatinamente substituída por uma reação neoliberal.²⁵ Contraditória à sua própria teoria, esse comportamento levou à captura do Governo pelas classes industriais politicamente influentes, de

²⁴ BELUZZO, Luiz Gonzaga. *O Tempo de Keynes nos Tempos do Capitalismo*. São Paulo: Contracorrente, 2016.

²⁵ “A partir das últimas décadas do século XX, o padrão de financiamento público da economia do segundo pós-guerra passou a ser contestado, dando início à reação neoliberal e ao desmonte institucional do Sistema de Bretton Woods. Desde então, o paradigma constitucional que sustentara o Estado Social passou a ser frontalmente atacado, trazendo à tona questões que já pareciam superadas – a cisão entre a economia e as finanças públicas, a abstenção do Estado no domínio econômico e a pretensa neutralidade financeira propugnada pelos liberais. Como consequência, a integração estruturante do paradigma dirigente foi substituída por um novo fenômeno, apto a organizar o processo sistêmico de acumulação na fase atual do capitalismo. O que se viu então foi o recrudescimento dos aspectos instrumentais da constituição financeira e o ocaso da constituição econômica, invertendo o corolário programático do constitucionalismo dirigente. No Brasil, a Constituição de 1988 e a prática do período posterior refletem claramente este ponto de inflexão. Elaborada sob os auspícios de sucessivas reformas financeiras, a constituição espelha a tensão entre as ordens econômica e financeira, ora tratando-as de maneira separada, como no isolamento da constituição orçamentária e da constituição tributária, ora integrando-as como elemento indivisível, pela convergência de princípios comuns e indissociáveis” (BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. *A constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica*. *Separata do Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, v. 49, 2006, p. 68).

maneira que o Estado passou de forte promotor da atividade econômica a executor de projetos de desregulamentação.

Essa guinada a respeito da interpretação geral sobre qual seria a atuação ideal de uma nação deriva, em muito, das alterações na configuração do controle do capital, mais centralizado embora internacionalizado²⁶. A dificuldade de mobilidade social decorrente da concentração de renda fruto da acumulação de capital financeiro²⁷ colaborou para o incremento da pressão neoliberal sedenta por desregulamentação²⁸.

Ainda assim, o Estado segue sendo a escala pertinente para viabilizar políticas econômicas, sociais e fiscais. Mas foi de fato a partir da implementação da teoria keynesiana que se percebeu uma profunda alteração na conformação e atuação dos Estados modernos, que passaram a intervir na economia como forma de estimular agentes e regular sua atuação, buscando progresso no setor social. A partir desse momento, o Direito, que até então apresentava um caráter meramente declaratório da “ordem natural” das coisas, tornou-se instrumento de consecução dos fins almejados pelo Estado.²⁹ Se a concepção teórica da ciência jurídica foi

²⁶ “A economia capitalista nos últimos quarenta anos foi restaurada em suas formas essenciais no momento em que as forças políticas das classes proprietárias e dominantes submeteu o Estado e o colocou como executor de projetos de desregulamentação financeira, com fator da flexibilização dos mercados de trabalho e garantidor dos movimentos de internacionalização das grandes empresas. As mudanças nos mercados financeiros nos últimos vinte anos acarretaram fantástica mobilidade dos capitais entre diferentes praças, permitiram incrível velocidade de inovação financeira, sustentaram elevadas taxas de valorização dos ativos e, sobretudo, facilitaram e estimularam fusões e aquisições de empresas em todos os setores. [...] Essa convergência entre a centralização do controle pela finança, a fragmentação espacial da produção e a centralização do capital produtivo tem suscitado surtos intensos de demissão de trabalhadores, eliminação dos melhores postos de trabalho, enfim, a maníaca obsessão com a redução de custos [...] Assim, a grande empresa contemporânea move a economia capitalista na direção da concentração da riqueza, falhando com grande escândalo em sua capacidade de gerar empregos, de oferecer segurança aos que ainda consegue empregar ou de alentar os já empregados com perspectivas de melhores salários” (BELUZZO, Luiz Gonzaga. *O Tempo de Keynes nos Tempos do Capitalismo*. São Paulo: Contracorrente, 2016, p. 103-110).

²⁷ “A principal força desestabilizadora está relacionada ao fato de que a taxa do rendimento privado de capital r pode ser forte e continuamente mais elevada do que a taxa do que a taxa de crescimento da renda e da produção g . A desigualdade $r > g$ faz com que os patrimônios do passado se recapitalizem mais rápido do que a progressão dos salários e da produção. Essa desigualdade exprime uma contradição lógica fundamental. O cidadão tende a inevitavelmente se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem a sua força de trabalho. Uma vez constituído, o capital se reproduz sozinho, mais rápido cresce a produção. O passado devora o futuro” (PIKETTY, Thomas. *Capital in Twenty-First Century*. Cambridge: Harvard University Press, 2014, p. 555).

²⁸ Mais adiante nesta Dissertação teremos a oportunidade de estudar a contradição entre a reação neoliberal teórica e a atuação, na prática, da atividade de captura do Estado quando atua como instituidor de política fiscal que importa em desoneração da carga tributária.

²⁹ COMPARATO, Fabio Konder. Ordem econômica na Constituição Brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990, p. 264.

alterada, conseqüentemente as normas que dela se valem foram sensivelmente afetadas. Como decorrência, as cartas constitucionais foram transformadas para que fosse possível ditar a atuação dessa novel configuração de Estado, considerando suas novas competências, ambições e limites.

1.1.1 A constituição econômica

Superadas as constituições liberais, nas quais matérias econômicas não eram tratadas de maneira explícita, emergem ao final do século XX as constituições econômicas, que dão enfoque especial dentro de seus textos às matérias de conteúdo econômico.³⁰ As constituições assim classificadas podem ser, então, definidas como sendo

[...] o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica.³¹

A Constituição brasileira de 1988 é um exemplo: ao dispensar um longo tratamento à ordem econômica, tendo reservado um título inteiro ao seu tema³² (“Da ordem econômica e financeira”), que percorre dos artigos 170 ao 192, consignou em seu artigo 174³³ o papel do Estado enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica.

Amparado em ditames constitucionais, o Estado passa a planejar o futuro, executando o *government by policies*, e indo além do mero *government by law*, típico do liberalismo. O planejamento e implementação de políticas públicas torna-se umas das tarefas primordiais do Estado – que passa, então, à busca pela igualdade material, superando a igualdade perante a lei e buscando-a por meio da lei.³⁴

Segundo sua concepção atual, a atuação do Estado com relação às matérias econômicas ocupa uma posição intermediária entre o liberalismo

³⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun. 2002, p. 91-92.

³¹ MOREIRA, Vital. Economia e constituição: para o conceito de constituição econômica. Coimbra: Universidade de Coimbra/ Faculdade de Direito, 1974, p. 35.

³² As constituições de 1934, 1946 e 1967 combinavam, em um único capítulo, a ordem econômica e a social.

³³ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

³⁴ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 2, 2002, p. 120-121.

indiferente, reflexo da reação neoliberal sobre a qual comentamos, e a ingerência excessiva. Quanto aos temas econômicos, a Constituição dá preferência à influência sobre essas matérias por meio da condução e regulação da atuação dos agentes.³⁵ A ordem econômica privada segue pautada pelo princípio da livre iniciativa e da proteção à propriedade. Contudo, estão previstas certas limitações à atividade econômica particular com relação a monopólios e normas gerais sobre o sistema financeiro nacional, política agrária e política urbana.³⁶ Em conjunto com a liberdade, a segurança e o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça são valores protegidos pela Constituição como supremos. Essa dinâmica, constitucionalmente prevista, é refletida nas relações entre o governo brasileiro e os agentes econômicos por ele tutelados.

1.2 INTERVENÇÃO ESTATAL E NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA

Conforme adiantamos ainda na Introdução à esta dissertação de mestrado, o Estado, munido da intenção de conformar a realidade ao modelo socioeconômico constitucionalmente previsto, intervém no Domínio Econômico com o fim de concretizar suas metas. Essa intervenção pode ser realizada diretamente, atuando o Estado como agente econômico nos limites do artigo 173 da Constituição Federal³⁷, ou indiretamente.

Quando intervém diretamente no Domínio Econômico, o Estado atua enquanto agente econômico, por meio de suas empresas dotadas de personalidade jurídica, participando da atividade produtiva. Essa atuação é pautada por limites constitucionais, podendo ser prestada em regime monopolista ou concorrencial – a depender da aérea econômica em que ocorre a atuação. Não nos deteremos em analisar com detalhe a intervenção estatal direta, uma vez que essa não é a modalidade de intervenção que nos importa estudar nesta dissertação. Devemos

³⁵ “O Estado contemporâneo procura buscar o ponto intermédio entre a indiferença e a excessiva ingerência do Estado na sociedade, incluindo-se principalmente o campo da economia. Não se coíbe o direito de os indivíduos promoverem os meios de sua riqueza, mas não se lhe garante a liberdade irrestrita, sem as necessárias amarras do poder público” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, dez./jan./fev. 2008, p. 4).

³⁶ COMPARATO, Fabio Konder. Ordem econômica na Constituição Brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990, p. 271.

³⁷ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

voltar nossos olhos à segunda modalidade de intervenção: a intervenção indireta do Estado sobre o Domínio Econômico.³⁸

A modalidade de intervenção indireta sobre o Domínio Econômico pode ocorrer de duas maneiras distintas: tanto por direção (por meio da imposição de normas cogentes com o escopo de dirigir seus tutelados); quanto pela tentativa de indução de comportamentos desejados³⁹, sem que o Estado obrigue ou proíba alguma ação.

1.2.1 Estado enquanto agente regulador

A intervenção por direção é aquela que se apresenta por meio de comandos imperativos, cujo cumprimento é obrigatório e não alterativo. São exemplos as normas reguladoras.

A finalidade da atividade reguladora é ordenar o sistema de prestações do qual trata, com o objetivo de assegurar as melhores condições de segurança ao consumidor, qualidade do produto (ou serviço) e preço. Por meio de medidas que assegurem a facilidade de entrada e saída do setor alvo e que corrijam assimetrias, a regulação promoveria a inovação tecnológica e dotaria de liberdade a escolha do consumidor. Podemos dizer, pois, que a pretensão do Estado com a regulação é manter a atividade, ou todo o setor econômico regulado, atuante dentro de determinados parâmetros por ele estabelecidos por meio do agente regulador.⁴⁰ A regulação, portanto, é a conformação, dentro de moldes estabelecidos pelo Estado, de atividades privadas exercidas por particulares.

Essa modulação da atividade privada é positivada em normas de menor hierarquia (como instruções, circulares e diretrizes, expedidas por órgão competente), conferindo maior celeridade e flexibilidade aos responsáveis políticos pela regulação. Uma vez que se destinam a setores específicos, as normas emitidas por agentes reguladores são dotadas de maior especialidade e tecnicidade em sua redação.

³⁸ Conforme GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 129 et seq.

³⁹ Constituição Federal, Art. 174. “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

⁴⁰ ARIÑO, Gaspar Ortiz. Sucessos e fracassos da regulação. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 3, ago./set./out. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 18 fev. 2019, p. 3-10.

Regulação e indução diferem-se mais pelos mecanismos jurídicos dos quais se valem para alcançar seus objetivos, do que pelas suas finalidades; as quais, em certa medida, tangenciam-se.

Nesse ponto, cabe destacar MARQUES NETO, para quem

[...] a regulação estatal não envolve apenas um caráter passivo, de preservação das condições de reprodução da ordem econômica vigente (correção das falhas de mercado). No contexto jurídico-institucional de países como o Brasil, a regulação econômica (geral ou setorial) envolve necessariamente a perseguição de objetivos de interesse público, traduzidos em inputs extra-sistêmicos que são a um só tempo impostos pelo poder público (via políticas públicas) e filtrados e absorvidas por ele (via atividade regulatória).⁴¹

A regulação é, portanto, a maneira por meio da qual o Estado intervém na economia, ainda que indiretamente, com a intenção de dirigir (no sentido de pautar) a atuação do agente privado atuante em um setor determinado. Outra modalidade de intervenção indireta do Estado sobre o Domínio Econômico é a indução.

1.2.2 Estado enquanto agente indutor

Cabe salientar que, muitas vezes, é custoso distinguir a intervenção por direção da indução, sendo que o grau de liberdade do administrado, com relação à norma que é observada, é um critério relevante e útil. A indução não obriga o agente, mas estimula-o. Por meio da indução, o Estado proporciona vantagens adicionais àqueles agentes que incorram nas hipóteses contempladas pela norma, as quais não seriam obtidas não fosse a atividade interventiva indutora.

É possível, também, que a atuação se dê no sentido contrário, e que normas indutoras criem condições menos favoráveis aos agentes privados na tentativa de desincentivar a prática de determinada conduta. No caso de desincentivos, recaem

⁴¹ Nesta Dissertação, e em conformidade com o texto constitucional, adotaremos o conceito de regulação estatal adotado por FLORIANO MARQUES NETO, mais amplo que aquele assaz empregado por parte da doutrina que o identifica como sendo equivalente à restrição e ao controle exercido pelo poder público sobre setores específicos da economia. Consideraremos o termo regulação estatal (ou, mais adiante, apenas regulação) como sendo “uma forma de intervenção do poder público sobre o campo da economia onde, em regra, deve imperar a liberdade dos agentes econômicos. Porém, trata-se de uma intervenção indireta, não demandante da assunção da exploração da atividade diretamente pelo poder público” (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo Marques. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, n. 1, jan./mar. 2003, p. 71).

sobre o administrado custos adicionais, que não lhe seriam imputados caso a norma indutora não existisse.⁴²

É norma indutora, pois, aquela pensada e instituída pelo legislador com a finalidade de mover seus tutelados à adoção (ou à não-adoção⁴³) de certo comportamento, de maneira a incentivá-los (ou desincentivá-los) em direção à conduta alvo. O Estado abre mão, assim, de atuar diretamente para promover – de maneira indireta – determinado objetivo por meio da atuação dos agentes econômicos. Nessa modalidade de intervenção, o Estado não atua nem dirige; o Estado induz.

Poderia o legislador optar por modalidade regulatória de intervenção indireta sobre o Domínio Econômico, estabelecendo ordens, proibições ou sanções. É indubitável que, sendo a intenção do Estado coibir um comportamento, uma maneira eficiente de fazê-lo seria por meio de punição àqueles que praticassem o comportamento indesejado. Ainda mais eficiente (considerando como eficiência, no contexto deste parágrafo, a probabilidade de os destinatários da norma adotarem a conduta desejada ou absterem-se de adotar a conduta indesejada) seria impor uma ordem ou uma proibição direta.

Contudo, ainda que haja semelhanças entre os possíveis mecanismos de intervenção, notadamente entre normas indutoras de caráter “desincentivador” e sanções, há distinções entre ambas as ferramentas. A norma indutora não pretende criar um ilícito ou dar consequência à ação que ocorreu no passado. A intenção dessa modalidade de norma é somente a de propor alteração à situação financeira do agente a fim de convencê-lo a não agir de determinada maneira indesejada (mas não proibida).⁴⁴

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 54.

⁴³ Normas indutoras podem ser introduzidas com o condão de incentivar um comportamento, como também podem ter a finalidade de desestimular uma prática determinada, demonstrando que aquele comportamento, embora não seja proibido pelo Estado, é por ele repudiado e indesejado.

⁴⁴ Considerando a distinção adotada por BECKER, conforme reportado na obra de SCHOUERI: “[...] enquanto a norma penal (que ele denominava ‘sanção’) seria ‘o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a norma jurídica proíbe’, no ‘Tributo Extrafiscal ‘Proibitivo’ ter-se-ia um dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite” (*ibid.*, p. 47).

1.2.3 Norma tributária enquanto mecanismo de indução

Voltemos nossa atenção à modalidade indireta de intervenção do Estado no Domínio Econômico, mais especificamente à tentativa de incentivar a coletividade à prática de determinado comportamento, de conteúdo econômico, por meio do emprego de norma dispositiva (que, portanto, pode ou não ser acatada pelo seu destinatário, a depender de sua percepção a respeito do conteúdo da norma em questão).

Como adiantamos na Introdução deste trabalho, a norma tributária é recorrentemente eleita pelo Estado como instrumento ao estímulo, na sociedade, de uma determinada prática desejada. A aptidão da norma tributária para induzir comportamentos decorre de sua própria estrutura e do conteúdo econômico de seu conseqüente.

A expressão pecuniária do tributo, decorrente da obrigação de recolhê-lo, não passa despercebida ao contribuinte. Uma vez que os agentes econômicos, que se pressupõe serem racionais, ajustam seu comportamento à medida que percebem a influência de custos em cada uma das transações por eles pretendidas, não seria diferente o seu comportamento com relação à sua percepção quanto ao dever de recolher tributo. É justamente por essa razão que a norma tributária indutora tem o condão de induzir comportamentos.

Compreendido o mecanismo da indução de comportamentos, e por qual razão a norma tributária é veículo apto a essa finalidade, retomaremos brevemente a classificação da intervenção Estatal lecionada por GRAU (segundo o qual a atuação do Estado dividia-se em direta e indireta), para apresentar uma segunda possível classificação da atuação estatal no Domínio Econômico, abaixo abordada.

BARROSO adota uma classificação tripartite da atuação estatal. A finalidade de levantar essa outra possível classificação das distintas maneiras por meio das quais o Estado promove a intervenção decorre da sua utilidade para contextualizarmos o conceito de Gasto Tributário Indireto, termo que compõe o cerne desta dissertação de mestrado e que será definido mais adiante, no item seguinte.

Conforme essa segunda possível classificação, ao Estado seria permitido intervir na economia de três formas. A primeira delas, por meio da disciplina da atividade econômica, que se faz tanto no âmbito legislativo (pela edição de normas),

quanto em âmbito administrativo (pelo exercício do poder de polícia exercido pelo Estado regulador). Nessa modalidade, estaria incluída também a intervenção por meio da majoração das alíquotas de impostos, considerando a repercussão dessa ação no domínio econômico.

O segundo modelo de intervenção seria o fomento da atividade econômica pelo Estado, que poderia ser concretizado por meio de concessão e financiamentos ou por meio de manipulação das alíquotas tributárias.

Por fim, a terceira modalidade proposta nesse modelo de classificação da atividade interventiva seria a atuação direta do Estado no domínio econômico, assumindo para si a atividade produtiva de um setor determinado.⁴⁵

O conceito que estamos buscando definir nesta dissertação parece-nos estar classificado dentro da segunda modalidade de intervenção: o Estado enquanto fomentador do desenvolvimento. Como já estudamos, agentes econômicos são capazes de alterar seus comportamentos guiados pela redução dos custos atrelados ao recolhimento de um tributo. Dessa maneira, o mecanismo que o autor chama de “manipulação das alíquotas tributárias” pode ser classificado como instrumento de fomento ao desenvolvimento da economia.

Para além disso, a pertinência do referido modelo classificatório tripartite para esta dissertação também está amparada na primeira das modalidades interventivas expostas pelo autor, que analisa o Estado enquanto agente disciplinador da economia. O autor agrupou dentro de uma mesma classificação duas atividades estatais distintas: o exercício do poder de policial estatal, refletido nas atividades reguladora, fiscalizadora e sancionadora da administração pública; e a atividade normativa tributária. Esse aglutinamento permite-nos reconhecer que a norma tributária pode ter funções (inclusive primordiais) que extrapolam a inerente finalidade de arrecadação de recursos, e se aproxima da atividade reguladora.

Notemos que o poder de regular emana da soberania do Estado, cujos poderes e competências são limitados pelas disposições de sua própria Constituição. É o mesmo reflexo da soberania estatal que permite, também, o poder

⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 4, abr. 1996, p. 191-192.

de tributar.⁴⁶ Consequentemente, é possível compreender e classificar o tributo como um dos instrumentos da atividade regulatória do Estado.⁴⁷

A essa função superveniente da norma tributária, que supera a finalidade fiscal arrecadatória, dá-se o nome de extrafiscalidade.

O estudo sobre a característica extrafiscal de um tributo permite compreender a relação entre poder de tributar e poder de regular. A extrafiscalidade, entendida como sendo a característica de determinados tributos que denota a superação de sua finalidade meramente arrecadatória, é o fator que possibilita ao Estado valer-se de norma tributária com a função de intervir na economia. Evidencia-se, pois, que as normas tributárias não são somente a expressão do poder arrecadatório do Estado, como podem servir também como instrumento às atividades que emanam da sua competência regulatória. O poder tributário absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia. Na síntese de ATALIBA, a extrafiscalidade refere-se ao “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”⁴⁸.

1.2.4 A relação entre Estado interventor e norma tributária indutora

Está demonstrada, então, a superação da ideia, nascida na Europa do século XVIII enquanto ainda predominavam os ideais do liberalismo, de que a tributação deve ser neutra à economia. Enquanto o continente estava ainda dominado pela teoria do *laissez-faire*, a qual pregava que a interveniência do Estado na economia era indesejável (e, além disso, desnecessária), o consenso era de que a tributação deveria ser, o tanto quanto fosse possível, neutra. Não se admitia, então, outra finalidade à norma tributária que não aquela função meramente arrecadatória.

Naquele momento, e partindo da teoria de que o Estado era improdutivo, dever-se-ia evitar qualquer tipo de atuação que interferisse nos mecanismos naturais

⁴⁶ “Em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória)” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. v. 75. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 241).

⁴⁷ MÉLEGA, Luiz. O Poder de Tributar e o Poder de Regular. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, v. 7/8, 1987/1988, p. 1772.

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 150.

de alocação de recursos do mercado. Essa mentalidade tem como implicação lógica o repúdio a impostos aduaneiros, regimes protecionistas, subvenções, créditos tributários e auxílios sociais.⁴⁹

O estudo da doutrina estrangeira sobre o tema é pertinente para a compreensão da função reguladora do tributo (ou, mais precisamente, da norma tributária⁵⁰), enquanto mecanismo de intervenção. BRIGGS, em texto publicado para refutar a ideia de que “*taxation is for fiscal puposes only*” remonta brevemente a visão histórica do papel da tributação na economia e na sociedade, evidenciando que após a passagem dos ideais liberais, a tributação passou a ser estudada – notadamente a partir da publicação de *Principles of Political Economy and Taxation*, de RICARDO – como parte do problema da distribuição de renda e da equidade.⁵¹

Já amparado pelos estudos de SURREY⁵², sobre os quais nos deteremos mais adiante neste Capítulo, BRIGGS conclui que:

In the formulation of a tax system, consideration of economic, social and political factors is unavoidable. History demonstrates that taxation in its various forms is a practical or pragmatic affair undermined by dogmas, maxims or immutable principles. The alleged principle that ‘taxation should be used for fiscal purposes only’ is impossible of attainment, contrary to precedents in actual practice and overlooks inescapable realities in governmental experience. It is more honored in the breach than in observance. It should be abandoned.

A visão crítica da tributação enquanto instrumento de política econômica foi evidenciada pelas crises econômicas e sociais que seguiram a fase de desenvolvimento dos Estados liberais no início e meados do século XX. Esse panorama social, vivido em diversos países, notadamente nos Estados Unidos, deu ensejo ao questionamento sobre o efetivo poder, ou predisposição, que o mercado tem de naturalmente capitanear o conjunto da sociedade ao equilíbrio sem que o Estado conduzisse seus rumos. Aparentes as falhas nos mecanismos de alocação de renda e recursos, passou-se a defender a intervenção estatal como meio de

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 112 et seq.

⁵⁰ Uma vez que não é o tributo em si que é dotado da capacidade de mover a atuação dos agentes, mas sim, a norma tributária – que o institui, modula sua incidência e majora, ou reduz, sua alíquota ou sua base de cálculo.

⁵¹ BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. *American Bar Association Journal*, v. 52, p. 45-49, Jan. 1966.

⁵² “And this is really the new approach in tax policy as an integrated part of economic and fiscal planning, to give the maximum possible support to our economy, so that we can continue to make progress toward the great society” (apud *ibid.*, p. 46).

correção dessas imperfeições e como ferramenta anticíclica. No período entre guerras, e notadamente no pós-guerra, países europeus experimentaram a utilização da tributação enquanto meio de induzir comportamentos na sociedade e reconduzi-la ao desenvolvimento.⁵³

Como já exploramos, também nos Estados Unidos a concepção de um Estado não-intervencionista cedeu espaço à política governamental de fomento à economia e estímulo à produção e ao consumo durante o *New Deal*. Esse conjunto de medidas econômicas, implementadas com a finalidade de sanar os efeitos da crise econômica de 1929, estendeu-se até o período pós-guerra, utilizando da manipulação de alíquotas tributárias como instrumento para tanto. Demonstra-se, então, que a teoria de que um tributo deve ter seus efeitos econômicos neutros não tem mais espaço na conjuntura econômica global há muitas décadas.

1.3 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO

Está demonstrado que o Estado intervém sobre o Domínio Econômico com a intenção de promover o desenvolvimento nacional, indicando a superação da concepção passiva de intervenção – de acordo com a qual Estado atuaria como regulador com a finalidade exclusiva de preservar, mas em nada alterar, as condições necessárias à manutenção da ordem econômica vigente. Se o desenvolvimento é a finalidade pública almejada pela atividade interventiva, vale definirmos o significado desse termo, para então compreendermos como políticas econômicas e sociais de caráter fiscal relacionam-se a e esse fim.

1.3.1 Desenvolvimento enquanto finalidade

A definição do termo “desenvolvimento” que utilizamos nesta dissertação⁵⁴ pretende superar – no sentido de abarcar e complementar – o conceito de que desenvolvimento é equivalente ao incremento da renda per capita de um país, averiguável e calculado pelo crescimento PIB.

⁵³ Na Alemanha, enquanto aflorava o nacional socialismo, a tributação foi utilizada com finalidade extrafiscal com a intenção de estimular o crescimento da população. Após a segunda guerra, tanto na Alemanha quanto na Itália, normas tributárias indutoras foram utilizadas para estimular a economia esfacelada em razão dos conflitos marciais.

⁵⁴ Estudar o desenvolvimento enquanto teoria, e aliar esse conceito à digressão que fizemos no início deste capítulo, é relevante para compreendermos o caminho teórico que percorreu a economia política até afirmar a responsabilidade do Estado na promoção de políticas econômicas tendentes a remediar os efeitos de crises econômicas e impulsionar indicadores nacionais.

Não se nega que o desenvolvimento seja fenômeno notadamente econômico, mas defende-se que ele não se reduz à melhoria de índices de um país, ou que sejam esses os únicos indicadores que devam ser averiguados. O desenvolvimento caracteriza-se como sendo um processo⁵⁵ que pressupõe sustentação do crescimento da renda e incorporação de conhecimento técnico à produção, mas que atinge também outras áreas além da econômica, impactando as liberdades individuais, os direitos humanos e a cultura. Esse processo tem como reflexo a melhoria da qualidade de vida da população.⁵⁶

Como vimos, a teoria de KEYNES sobre a ciclicidade econômica e o papel do Estado como agente e regulador responsável pela conformação do ambiente mercantil assentou as bases teóricas para a compreensão do Estado enquanto promotor do desenvolvimento nacional.⁵⁷ Todavia, foi apenas a partir das décadas de 1950 a 1980 que estudos teóricos sobre o tema passaram a reconhecer as singularidades de cada país, em sua formação social e econômica, de maneira a desconstruir a ideia de que o subdesenvolvimento seria uma etapa a ser superada pelos países em desenvolvimento. O subdesenvolvimento foi reconhecido como um

⁵⁵ Conforme BRESSER PEREIRA: “o processo histórico de crescimento sustentado da renda ou do valor adicionado por habitante implicando a melhoria do padrão de vida da população de um determinado estado nacional, que resulta da sistemática acumulação de capital e da incorporação de conhecimento ou progresso técnico à produção. [...] É o aumento sustentado dos padrões de vida possibilitado pelo aumento da produtividade de determinadas atividades e/ou pela transferência da mão-de-obra dessas para outras atividades com maior valor adicionado per capita porque envolvendo maior conhecimento. É o aumento dos salários causado direta ou indiretamente por esse aumento da produtividade e essa concentração da população de um estado-nação nas atividades de maior valor adicionado” (BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. O Conceito Histórico de Desenvolvimento Econômico. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2006, p. 9).

⁵⁶ Cabe, ainda, trazeremos brevemente a teoria de SCHUMPETER a estas breves considerações sobre desenvolvimento. Embora o pensamento schumpeteriano não represente uma ruptura do modelo de consideração macroeconômica do termo, as considerações desse autor sobre o tema do desenvolvimento são relevantes. Segundo o autor, o desenvolvimento seria decorrência de um processo cíclico de prosperidade e recessão. O equilíbrio seria o paradigma a ser rompido pela inovação, trazendo o desenvolvimento que, posteriormente, é tomado pela recessão. É do ciclo de instabilidade da economia que traz inovação e, como consequência, o desenvolvimento. Seria papel do Estado, então, estimular os agentes capazes de romper a economia estável e alçá-la ao desenvolvimento econômico. Essa teoria é fundamental enquanto base à promoção de políticas econômicas de fomento à produção tecnológica e de infraestrutura (SCHUMPETER, Joseph Alois. *A Teoria do Desenvolvimento Econômico: Uma Investigação sobre Lucros, Capital, Crédito, Juro e o Ciclo Econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1982)

⁵⁷ A abordagem macroeconômica então adotada compreende a atuação estatal para além da correção de falhas de mercado, sendo o Estado agente promotor de políticas econômicas desenvolvimentistas, com a finalidade de superação de problemas estruturais. Esse arcabouço teórico serviu de base, mais à frente, para a acomodação dos acordos de Bretton Woods, em 1944.

processo histórico, e não como uma fase do estágio evolutivo da economia de um país.⁵⁸

Para a América Latina, notadamente para o Brasil, a mais relevante dessas teorias é a Cepalina, cujo maior expoente foi Celso Furtado.⁵⁹ Ainda que hoje as conclusões às quais esse autor chegou tenham sido, em parte, refutadas pela experiência empírica e superadas por novos teóricos, as premissas das quais o autor parte são fundamentais para a compreensão dos entraves ao desenvolvimento nacional e da relevância do Estado na superação dessas barreiras.

A importância dessa teoria ainda hoje para a interpretação do caso particular do subdesenvolvimento brasileiro reside no reconhecimento das razões históricas, datadas desde o Brasil colonial, que impediram o desenvolvimento no país de uma indústria forte capaz de incrementar o volume da renda nacional a um nível que permitisse a superação de entraves estruturais. Ademais, o reconhecimento de que o desenvolvimento econômico de um país não é capaz de ocorrer se não houver distribuição a uma maior parcela da população da renda produzida, possibilitando consequentemente a melhoria de indicadores sociais, é base fundamental ao conceito moderno do termo.⁶⁰

⁵⁸ A ausência de condições estruturais capazes de amparar o incremento da produção e o aumento da renda de um país, decorrente da carência de investimento e das baixas taxas de poupança, passou a ser interpretada como sendo o resultado de um processo histórico-social, cuja superação foi reconhecida como o único caminho possível para o desenvolvimento econômico.

⁵⁹ FURTADO define “o desenvolvimento econômico como um processo de mudança social pelo qual um número crescente de necessidades humanas – preexistentes ou criadas pela própria mudança – são satisfeitas através de uma diferenciação no sistema produtivo decorrente da introdução de inovações tecnológicas. A teoria cepalina é fundada no desenvolvimento por meio da industrialização, e pode ser triangulada em três pilares:

i) Teoria do desenvolvimento: é reconhecida a existência de entraves estruturais que, se não superados, impossibilitam o crescimento econômico sustentado de um país subdesenvolvido.

ii) Protagonismo do Estado: o agente capaz de promover o desenvolvimento é o Estado, por meio da promoção de políticas públicas direcionadas, com objetivos definidos; e

iii) Priorização do Direito Público. Estado atuante na economia, seguindo as disposições normativas a que é sujeito, avançando além do papel de regulador da atividade microeconômica desempenhada pelos agentes particulares (FURTADO, Celso. *Dialética do desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964, p. 29).

⁶⁰ Embora relevantes em razão da análise do subdesenvolvimento enquanto processo histórico, as teorias desenvolvimentistas foram solapadas pelas falhas dos governos em implementar políticas capazes de levar os estados sul-americanos ao desenvolvimento. Especialmente a partir da década de 90, as falhas dos estados e a frustração decorrente da perpetuação da situação de pobreza deram força a uma nova corrente teórica, que indicava o mercado como o grande protagonista na busca pela superação do subdesenvolvimento. Como já comentamos, uma onda neoliberalista aflorou durante e após os anos 90. Grande marco da propagação desse ideal é identificado no Consenso de Washington, em 1989, Washington D.C. Nessa oportunidade, um grupo de instituições financeiras de atuação internacional, encabeçadas pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e Departamento do Tesouro dos Estados Unidos reuniram-se com a finalidade de elencar as recomendações de política econômica que deveriam ser adotadas

Aproximadamente a partir do início dos anos 2000, foram publicados trabalhos que ressignificaram o termo “desenvolvimento”, que passou ser interpretado enquanto processo de melhoria da qualidade de vida da população.⁶¹ Um país desenvolvido seria, então, aquele capaz de permitir que seus cidadãos exerçam, com liberdade, suas individualidades⁶² e seus potenciais, para que

pelos países subdesenvolvidos com o fim de promover ajuste macroeconômico que os levaria ao desenvolvimento.

As propostas desse grupo de economistas, verdadeiras receitas aos países em desenvolvimento, poderiam ser divididas em dois grupos: a proteção dos direitos econômicos individuais e o controle da atuação estatal (*accountability*). Essas duas frentes de atuação estatal seriam responsáveis por promover os ajustes internos necessários ao incremento da produção, sofisticação e ampliação o mercado consumidor e ajuste na balança de pagamentos. Dentro desse contexto, o Estado assumiu papel central enquanto agente garantidor dos direitos econômicos individuais – a sustentação jurídica principal do novo modelo teórico.

A incapacidade de manutenção das taxas de crescimento econômico e de redução das desigualdades sociais em cada país que adotou as medidas propostas pelo Consenso de Washington (excepcionados, em parte, Hong Kong, Cingapura, Coreia do Sul e Taiwan, grupo de países que compõem chamados Tigres Asiáticos) denunciou a existência de divergência entre a receita proposta e seus resultados. Um bom arcabouço normativo não seria suficiente para, sem os devidos arranjos institucionais, promover um bom desempenho econômico. A experiência desses países demonstrou que o desenvolvimento não é decorrência da replicação de ajustes de ordem econômica. Sua promoção depende também de ajustes de ordem política e social, capazes de alterar as estruturas sobre as quais estão assentadas as normas jurídicas e o sistema econômico de uma nação.

Sobre o assunto, RODRIK: “These policies did produce macroeconomic stability and a significant rise in foreign trade and internal investment. But where it counts—in overall productivity and economic growth—the experiment failed. [...] These outcomes are not a surprise from the perspective of sound economics. They are yet another manifestation of the need for economic policies to be attuned to the failures to which markets are prone, and to be tailored to the specific circumstances of each country. No single blueprint fits all” (RODRIK, Dani. *Rescuing Economics from Neoliberalism*. Massachusetts: Boston Review, 2007. Disponível em: <<https://bostonreview.net/class-inequality/dani-rodrik-rescuing-economics-neoliberalism>>. Acesso em: 17 abr. 2019).

⁶¹ Grande expoente dessa guinada teórica é SEN, que identifica o desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades conferidas aos cidadãos de um Estado, incluindo oportunidades econômicas, liberdade política, capacidades sociais, saúde, educação e apoio a novas iniciativas. Nesse contexto, os arranjos institucionais em que está fundada a sociedade são fundamentais para o desenvolvimento de um país: “Development can be seen, it is argued here, as a process of expanding the real freedoms that people enjoy. Focusing on human freedoms contrasts with narrower views of development, such as identifying development with the growth of gross national product, or with the rise in personal incomes, or with industrialization, or with technological advance, or with social modernization. Growth of GNP or of individual incomes can, of course, be very important as means to expanding the freedoms enjoyed by the members of the society. But freedoms depend also on other determinants, such as social and economic arrangements (for example, facilities for education and health care) as well as political and civil rights (for example, the liberty to participate in public discussion and scrutiny). [...] Development requires the removal as major sources of unfreedom: poverty as well as tyranny, poor economic opportunities as well as systematic social deprivation, neglect of public facilities as well as intolerance or overactivity of repressive states” (SEN, Amartya. *Development as Freedom*. São Paulo: Livraria Cultura, 2000, p. 4-9).

⁶² A ideia de relação entre liberdades individuais, desenvolvimento de potencialidades e crescimento econômico é explorada também por outros autores, especialmente na obra de Ricardo Hausman e Dani Rodrik, intitulada *Economic Development as Self-discovery*. Para HAUSMANN e RODRIK, o desenvolvimento não é resultado do *laissez-faire* do mercado, e depende de políticas estatais voltadas à promoção da descoberta das potencialidades de cada indivíduo que, estimulados pelo

contribuam – de maneira interdependente – para o seu próprio desenvolvimento pessoal e para a contínua melhoria da sociedade em que estão inseridos, inclusive por meio de sua particular colaboração para o crescimento econômico.⁶³

O estudo da obra desses autores modernos reforça a conclusão de que a atuação do Estado, enquanto promotor de políticas econômicas, é fundamental no fomento do processo de desenvolvimento – compreendido como o crescimento econômico sustentado de uma nação, capaz de ampliar as liberdades individuais de seus cidadãos e modificar os entraves estruturais que impedem a superação do subdesenvolvimento.

1.3.2 Benefícios tributários enquanto instrumentos de indução

É certo, portanto, que Estados lançam mão de políticas econômicas e sociais de caráter tributário com a finalidade de promover o desenvolvimento de um país por meio da indução de comportamentos. Concluimos, então, que o Estado – considerando sua concepção contemporânea – atua com a intenção de conduzir a atividade dos agentes econômicos em direção a rumos que, se não fosse a indução, possivelmente não seriam os caminhos por ele adotados. Está subjacente, portanto, a ideia de guiar a atividade dos agentes econômicos.⁶⁴

A norma tributária é veículo frequentemente utilizado pelo Estado com essa intenção. Por consequência, é possível observar o caráter eminentemente instrumental do direito: a norma tributária enquanto instrumento indireto de concretização de um objetivo proposto pelo Estado. A sua característica arrecadatória é preservada, mas a ela soma-se à função de direcionar a atuação do agente econômico.

Se a norma que agrava a tributação a qual se sujeita um grupo de contribuintes é capaz de guiar os seus comportamentos – em razão da percepção

empreendedorismo, praticariam a atividade produtiva mais eficiente para si mesmo e, conseqüentemente, para seu país, conduzindo-o para o rumo do crescimento econômico (HAUSMANN, Ricardo; RODRIK, Dani. *Economic Development as Self-discovery*. National Bureau of Economic Research. *Working Paper*. v. 8952. Cambridge: NBER, May 2002. p. 1-44. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w8952.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2019).

⁶³ Ainda que não seja ao objeto central de sua obra, outro economista contemporâneo que identifica o desenvolvimento como processo de incremento do bem-estar de uma sociedade e superação da desigualdade é PIKETY, em sua obra publicada em 2013 (PIKETY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. São Paulo: Intrínseca, 2014, p. 72).

⁶⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo Marques. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, n. 1, jan./mar. 2003, p. 73.

que agentes econômicos possuem a respeito dos custos decorrentes da obrigação de recolher tributos – a norma que reduz a carga tributária a que estão sujeitos os contribuintes também deve possuir o mesmo potencial indutor. Benefícios fiscais, portanto, também são instrumentos de indução.⁶⁵

O Estado pode dispor de distintos instrumentos para intervir no Domínio Econômico; seja enquanto agente, ou enquanto regulador da economia. Entre os possíveis mecanismos, distinguimos os benefícios tributários, creditícios e financeiros. Para melhor compreender as distinções entre as três modalidades, valemo-nos da útil classificação apresentada por ANDRADE.⁶⁶

Benefícios financeiros são

[...] transferências correntes ou desembolsos efetivos realizados pelo governo federal para equalizar juros ou preços ou para a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Podem ser: subvenção social, subvenção econômica ou auxílio. São considerados benefícios explícitos porque constam como gastos no próprio orçamento e representam efetivo desembolso do governo relacionado ao programa ou fundo a que se destina.

Por sua vez, benefícios creditícios são

[...] subsídios que decorrem de programas oficiais de crédito concedidos a taxas de juros inferiores ao custo de captação do governo e que são operacionalizados por meio de fundos ou programas. Em outros termos, como os créditos oferecidos a seus tomadores possuem uma remuneração de juros inferior aos juros que remuneram os títulos emitidos pelo governo, tornando-os mais acessíveis e atraentes, essa diferença é assumida pelo governo federal.

Benefícios financeiros e creditícios são, portanto, decorrentes de operações de crédito realizadas por instituições financeiras com recursos próprios ou do Tesouro, com taxas e prazos mais favoráveis do que os praticados pelo mercado e que são direcionados para setores específicos, com a finalidade de promover seu

⁶⁵ FRIAS, ao tratar sobre a possibilidade de, na Espanha, serem instituídas taxas com finalidade extrafiscal, asseverou: “En definitiva, se pretende a través del tributo corregir la conducta de determinados individuos, y qué mejor forma de hacerlo que afectando directamente em su bolsillo. La acción del legislador constituirá pues en una elavación o en una disminución de la carga tributaria con el objetivo de llamar la atención del contribuyente” (FRIAS, Ángeles García. *Los Fines Extrafiscales en las Tasas*. In: AAVV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: IEF, Marcial Pons, 1991, p. 173).

⁶⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Como Entender os Benefícios Fiscais, Financeiros e Creditícios. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 9 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

desenvolvimento. As despesas decorrem das diferenças de taxas entre essas operações e as praticadas pelo mercado, e são definidas conforme metodologia própria. Os empréstimos da União ao BNDES, o Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT e o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES, são exemplos de alguns dos principais fundos e programas beneficiados.⁶⁷

Nesta dissertação, não nos dedicaremos nem aos benefícios financeiros, nem aos creditícios. Nossa atenção estará voltada aos benefícios tributários, mecanismo por meio do qual o Estado institui favores tributários a uma categoria determinada de contribuintes, renunciando ao recebimento da receita que representaria o recolhimento do tributo. É dizer que o Estado vale-se do sistema tributário como meio de indução de comportamento com a finalidade de promover o desenvolvimento.

Um exemplo de benefício tributário é a política de desoneração da folha de salários, disposta na Lei nº 12.546/12, que tinha por objetivo reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento dos empregados de alguns setores industriais, com a finalidade de estimular a empregabilidade formal e contrapor a precarização das relações de trabalho.

Também podemos citar como exemplo de benefício tributário as normas constantes na Lei nº 12.431/14, destinadas a incentivar o mercado brasileiro de capitais, especialmente focadas em promover a constituição de um mercado privado de financiamento de longo prazo. Entre outras medidas, o artigo 2º da Lei introduziu as “debêntures incentivadas” ao reduzir a alíquota de Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos pagos por títulos privados emitidos para captação de recursos destinados a projetos na área de infraestrutura, ou de produção econômica intensiva em pesquisa, desenvolvimento e inovação. Nesse caso, a finalidade do benefício tributário é fomentar o desenvolvimento de projetos estruturais que dependam de financiamentos de longo prazo, atraindo recursos privados para esses projetos por meio da redução da tributação incidente sobre os rendimentos dos títulos emitidos sob certas condições.⁶⁸

⁶⁷ TCU. Tribunal de Contas da União. *Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2016*. Relatório de Benefícios Tributários Financeiros e Creditícios. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

⁶⁸ Essa intenção fica evidente quando lemos a Exposição de Motivos da MP 517/10, convertida na referida Lei: “Tal medida faz-se necessária para viabilizar a construção de um mercado privado de financiamento de longo prazo. Importa destacar que embora seja louvável a constatação de que o

Há diversos outros exemplos na legislação federal⁶⁹ (campo de competência do qual tratamos aqui) de políticas econômicas travestida de benefício fiscal. A *princípio*, não há impedimento à concessão desses benefícios como instrumento indireto de intervenção estatal sobre o domínio econômico.

Brasil apresenta boas perspectivas de crescimento econômico, é necessário reconhecer que a convalidação destas perspectivas demanda a construção de uma nova base de financiamento para os projetos de maior maturação, o que perpassa pela maior participação da iniciativa privada como fonte complementar de funding.

3. Para termos uma ideia do desafio que se apresenta, um estudo editado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, intitulado “O Brasil diante de um novo ciclo de investimento e crescimento econômico”, apresenta uma perspectiva da necessidade de investimentos da ordem de R\$ 1.324,00 bilhões (um mil trezentos e vinte e quatro bilhões de reais) no período de 2010 a 2013.

4. É oportuno enfatizar que o Governo e os bancos públicos, principalmente o BNDES, não podem continuar como promotores quase que exclusivos de tais recursos vis-à-vis o risco de minarmos nossa capacidade de sustentação do crescimento. Atualmente, quase noventa por cento da carteira de crédito com vencimento superior a cinco anos tem como lastro linhas oriundas de bancos públicos, sendo que só o BNDES é responsável por quase sessenta e dois por cento dessa carteira.

5. O próprio mercado de capitais, que poderia atuar como fonte de funding complementar ao financiamento de tais projetos, apresenta uma captação primária não tão expressiva, girando em torno de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) a três por cento do Produto Interno Bruto - PIB, e com um mercado de títulos de dívida eminentemente concentrado em operações de curto e médio prazo e indexadas a índices de juros de curtíssimo prazo, como os Depósito Interbancário - DI e a taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC. Analisada uma amostra das emissões de debêntures oriundas de ofertas públicas e de letras financeiras, respectivamente, nos períodos de Janeiro de 2009 a Setembro de 2010 e de Abril de 2010 a Outubro de 2010, constata-se que apenas 6,54% (seis inteiros e cinquenta e quatro centésimos por cento) das emissões de debêntures apresentavam prazo superior a oito anos e não vinculação com o índice DI ou a taxa SELIC. No caso das letras financeiras, nenhuma das emissões analisadas apresentava prazo superior a oito anos.

6. Ou seja, urge que sejam adotadas medidas que incentivem o efetivo surgimento de um mercado de financiamento privado de longo prazo, incentivo este que não deve estar focado apenas no barateamento ou no fomento a novas emissões, mas também no desenvolvimento do mercado secundário de negociação de tais títulos. Pois, tão importante quanto a atratividade do mercado primário em termos de rentabilidade esperada e de segurança nas negociações é a factibilidade de eventual venda dos títulos adquiridos no mercado secundário, ou mesmo a possibilidade de acompanhamento da precificação de tais títulos; o que também requer a concretização de operações de compra e venda no mercado secundário” (BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 517, de 30 de dezembro de 2010*. Brasília: 31 dez. 2010).

⁶⁹ Um regime muitas vezes classificado como benefício fiscal, mas que merece ressalvas, é o regime tributário da Zona Franca de Manaus, área de livre comércio beneficiária de incentivos fiscais federais que tem como objetivo a ocupação do território amazonense. A área foi criada pelo Decreto-Lei no. 288/67 sendo que, em 2013, seus benefícios foram constitucionalmente estendidos até o ano de 2073. Embora a própria Receita Federal classifique esse regime como compondo o seu quadro de renúncia de receitas, entendemos que a Zona Franca deve ser corretamente classificada como regime alternativo de tributação de natureza constitucional, e não como benefício fiscal. Isso porque, “os incentivos fiscais concedidos para as empresas estabelecidas na ZFM fazem parte da configuração da República Federativa do Brasil, não podem ser extintos nem reduzidos por decisão de política econômica, a sua alteração está fora da competência da União Federal” (ZONA FRANCA DE MANAUS. *Impactos, efetividade e Oportunidades*. São Paulo: FGV EESP 2019. Disponível em: <http://site.suframa.gov.br/assuntos/publicacoes/estudo_fgv_zfm_impactos_efetividade_e_oportunidades.pdf/view>. Acesso em: 18 abr. 2019).

Escrevemos “a princípio”, conforme grifamos, uma vez que a competência do Estado para a imposição de obrigações em matéria tributária é limitada por princípios e normas que compõem o sistema constitucional.⁷⁰ Devemos dizer, então, que não há impedimento à utilização de norma tributária como instrumento indutor (e, portanto, como mecanismo indireto de intervenção estatal sobre o domínio econômico) *desde que* não sejam violados dispositivos constitucionais. Como lecionou ATALIBA, ao tratar sobre o tema da extrafiscalidade, “o uso do instrumento tributário é limitado pelos princípios constitucionais específicos e genéricos, seja qual for a finalidade para que seja usado”⁷¹.

O mesmo raciocínio sobre instrumentalidade e atuação indireta encaixa-se ao estudo sobre os limites jurídicos à concessão de benefícios fiscais. A redução deliberada da tributação incidente sobre um grupo de contribuintes por meio da redução de alíquotas ou mesmo da base de cálculo do tributo, ou ainda a instituição de benefícios fiscais, também pode ser estudada sobre essa perspectiva instrumental, considerando a sua aptidão para alterar o comportamento de agentes econômicos.

A argumentação empregada aos tributos extrafiscais (quanto às limitações constitucionais à fúria arrecadatória do Estado) pode ser trasladada para a outra face da moeda do Direito Financeiro – aquela que se relaciona aos gastos, em contraposição às receitas. Se o benefício fiscal é uma benesse concedida ao contribuinte pelo Estado, em contrapartida, esse mesmo benefício representará ao

⁷⁰ Sobre tributos com caráter extrafiscal e o respeito a princípios constitucionais tributários, escreveu Geraldo Atalida: “Já se sustentou que os tributos extrafiscais seriam insubmissos aos princípios constitucionais tributários – que, como ensina Aliomar Baleeiro, funcionam como limitações constitucionais ao poder de tributar. Que, quando se tratasse de empregar instrumentos tributários com o fito de evitar ou estimular certos comportamentos, afastados estariam os princípios constitucionais tributários. Em suma, houve quem chegasse a entender que o regime jurídico próprio da extrafiscalidade era diverso do tributário. Não é diverso, mas livre e despejado dos entraves típicos do regime tributário ordinário, caracterizado pelos princípios da legalidade, anualidade, igualdade, consentimento, etc.

É importante assinalar que é exatamente em face da rigidez do sistema tributário constitucional brasileiro que esta opinião não pode prevalecer entre nós. [...] Isto considerado, vê-se quão perigosa e irreal é a tese da insubmissão da extrafiscalidade ao regime tributário. Isto sem falarmos na imensa possibilidade de fraude à Constituição que com tal válvula estaria aberta. Diante da resistência do contribuinte a qualquer exigência tributária inconstitucional, responderia o fisco que se trata de tributo extrafiscal e... fraudada estaria a Carta Magna em suas mais vitais exigências” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 155, 156).

⁷¹ O parágrafo citado continua, no original, da seguinte maneira: “A competência tributária já é concedida pela Constituição, restritamente. Já vem inicialmente gravada de ônus limitativos expressos, que dessem ser inapelavelmente observados, pena de nulidade das normas que os contrariem. sobre a obediência” (*ibid.*, p. 168).

Estado um dispêndio. Portanto, sob a ótica estatal é uma despesa financeira. Justamente por isso é que a finalidade interventiva e promocional de um benefício fiscal não pode ser (e não é) razão suficiente para afastar a observância, pelo Estado, de preceitos constitucionais. Não só porque a Constituição limita o poder de tributar, mas também porque normas constitucionais disciplinam os gastos públicos.

Sendo assim, o delineamento do regime jurídico dos incentivos fiscais deve obedecer aos parâmetros constitucionais estabelecidos à atividade de intervenção estatal, que é permitida com a finalidade de ajustar comportamentos econômicos a fim de assegurar o bom funcionamento do sistema.

Gastos Tributários Indiretos é o conceito utilizado para definir políticas econômicas implementadas por meio de normas tributárias que conferem redução da carga tributária incidente sobre um setor específico da economia com a finalidade de promoção do desenvolvimento, implicando em renúncia fiscal.

1.4 GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Para bem compreendermos a definição a que pretendemos chegar, é relevante nos fundarmos na doutrina estrangeira sobre o assunto. O conceito de gastos tributários, enquanto tradução do termo *tax expenditures*, surgiu nos Estados Unidos ainda na década de 70, precisamente em 1976, com SURREY. Segundo o autor, esses gastos são compostos por dois elementos.

O primeiro desses elementos refere-se à estrutura de provisões necessárias à imposição normal do imposto (no caso, ele tratava especificamente do imposto sobre a renda), que considera os critérios indispensáveis ao reconhecimento de um fato como sendo tributável. O segundo elemento consistiria nas preferências especiais, chamadas de incentivos fiscais ou subsídios, desenhadas como desvios da estrutura normal do imposto para favorecer uma indústria, um setor ou uma classe de pessoas em particular. Para o autor, esses desvios poderiam adotar qualquer forma: isenções, reduções, alíquota zero ou crédito tributário. Pouco importaria. Qualquer que fosse a sua forma, os gastos tributários seriam compreendidos como desvios da estrutura padrão do imposto, representando

despesa governamental incorrida com a finalidade de favorecer, por meio do sistema tributário, determinados grupos ou atividades.⁷²

Gastos tributários são contrapostos às concessões, empréstimos, subsídios e subvenções – que são despesas diretamente concedidas pelo Estado ao particular. Em razão dessa contraposição (despesa indireta *versus* despesa direta), preferimos definir o temos, de maneira mais completa, como Gasto Tributários Indiretos. Em que pese nossa preferência pela definição mais completa, e em benefício de fluidez da leitura desta dissertação, daqui em diante os termos Gastos Tributários e Gastos Tributários Indiretos serão empregados como sinônimos.

Concluimos que a definição passa por primeiramente definir o que deve ser considerado enquanto estrutura “normal” da norma tributária. A partir dessa definição será possível identificar os desvios da estrutura padrão que tenham sido desenhados com a intenção de beneficiar um determinado grupo, identificando, então, os Gastos Tributários Indiretos. Precisamente sobre esse tema, interessante e pioneiro trabalho foi apresentado por VILLELA, ainda no ano de 1981. Após definir o que se entende pelo termo gastos tributários, pela primeira vez adotado no Brasil, o autor discorreu sobre a configuração normal do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) para então identificar as deduções, reduções e demais desvios da norma padrão que deveriam caber dentro da referida definição.⁷³

⁷² “Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary to the application of a normal income tax, such as the definition of net income; the specification of accounting periods; and the determination of the entities subject to tax, the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. They partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the “normative” income tax structure essentially represent government spending for the favored activities or groups made through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance” (SURREY, Stanley S. *The Tax Expenditure Concept and The Budget Reform Act of 1974*, Boston College Law Review, v. 17, n. 5, June 1976, p. 679-680).

⁷³ Interessante comentar que o referido trabalho, dissertação de mestrado apresentada há mais de três décadas, tratou, ainda que brevemente, sobre a importância se considerar-se os resultados dos gastos tributários, tendo chamado de efetividade e eficácia dessas despesas. “No campo da efetividade, um argumento comum é que os gastos tributários ‘perdem’ para os gastos diretos porque um grande número de contribuintes recebe benefícios para fazer coisas que fariam normalmente, mesmo que não houvesse nenhum incentivo fiscal. Isso é provavelmente verdadeiro, mas, por outro lado, a mesma coisa pode ocorrer no caso de um subsídio direto do governo. Uma desvantagem inquestionável dos gastos tributários é que eles não beneficiam aqueles que estão fora do sistema tributário como, no caso do IRPF, aqueles que ganham tão pouco que são isentos.

Uma interessante classificação do termo Gastos Tributários consta no Relatório de Acompanhamento Fiscal publicado Instituição Fiscal do Senado em fevereiro de 2017, sintetizando de maneira clara as características que aqui abordamos:

O conceito de gasto tributário não é trivial. Em uma primeira acepção, corresponde a um gasto público indireto, realizado por meio do sistema tributário nacional. Em vez de se consumir por meio de uma despesa pública, o gasto tributário efetiva-se por meio de alguma desoneração legal de tributo, acompanhada de renúncia de receita pública.

Mas nem toda desoneração tributária pode ser considerada gasto tributário. Entre os elementos necessários à caracterização do gasto tributário estão a busca de determinado objetivo de interesse público, tal qual ocorre com o gasto público direto, e o desvio em relação à estrutura básica do tributo desonerado.

Esse último atributo é o de mais difícil compreensão. Por exemplo, o dispositivo com as alíquotas diferenciadas por faixa de renda presentes na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) não é gasto tributário, pois a referida diferenciação imprime a progressividade que se espera de um imposto sobre a renda. Já a dedução dos gastos com saúde e educação enquadra-se na definição de gasto tributário, pois consiste em um desvio da estrutura básica do IRPF, e visa objetivos de interesse público, no caso compensar os gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo Estado.⁷⁴

Neste trabalho, adotaremos a sucinta e precisa definição de Gastos Tributários Indiretos trazida por ARRUDA, que os classifica como “gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais”⁷⁵.

Quanto à eficácia dos gastos tributários em comparação aos gastos diretos, o argumento principal é que os primeiros são mais simples e envolvem menor supervisão governamental e, por consequência, menor burocracia. Por outro lado, como o governo raramente coordena os gastos tributários com os gastos diretos, fica prejudicada a possibilidade do estabelecimento coerente e articulado das prioridades orçamentárias” (VILLELA, Luís Arruda. *Gastos Tributários e Justiça Social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 13-14).

⁷⁴ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de Acompanhamento Fiscal*. n. 1. Brasília, fev. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529484/RAF_fev17_completo.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17 abr. 2017.

⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. A Política Econômica e a Governança dos Gastos Tributários Indiretos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

1.4.1 O Regime Jurídico dos Gastos Tributários Indiretos no Brasil

Entre as décadas de 1950 e 1970, o Brasil experimentou anos sucessivos de crescimento econômico, muito em decorrência da expansão do consumo familiar e da reformulação na conjuntura industrial do país no início da década de 1960 após o ciclo desenvolvimentista Getúlio Vargas – Juscelino Kubitschek.⁷⁶ Durante as chamadas “décadas de ouro”, em referência ao crescimento econômico persistente, a concessão de benefícios fiscais foi amplamente utilizada enquanto instrumento de fomento ao desenvolvimento do país. Nesse período, e diante da convicção certa de que essas benesses levariam ao crescimento econômico, não foi dispensada qualquer atenção ao controle, ou mero monitoramento, dos recursos dispendidos com essas políticas.⁷⁷

A partir de então, a doutrina pátria desenvolveu-se no sentido de compreender a instrumentalidade dos incentivos fiscais enquanto política de fomento ao desenvolvimento, e, portanto, contrapartida de um interesse público a ser buscado.⁷⁸ Incentivos fiscais não seriam favores fiscais concedidos aos contribuintes, mas sim, elementos de política econômica, de ordem econômica e social, praticadas pelo Estado.⁷⁹ Em que pese a compreensão dessas medidas como instrumento de política econômica e social, até o final da década de 1980 não havia qualquer mecanismo institucional que determinasse – ou ao menos possibilitasse – o controle e monitoramento de Gastos Tributários Indiretos.

O primeiro acompanhamento oficial a respeito do tema foi realizado no ano de 1984 pela Secretaria da Receita Federal, quando foram publicadas as primeiras estimativas oficiais reportando o montante previsto de renúncia de receita tributária pelo governo. Nessa oportunidade, constatou-se que, no ano anterior, o volume de receitas abdicadas correspondeu a, aproximadamente, 41% da arrecadação ajustada de imposto de renda sobre pessoas físicas e jurídicas.

O mencionado estudo recebeu algumas críticas metodológicas, especialmente relacionadas à determinação dos dispositivos legais que deveriam

⁷⁶ IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *O Brasil em Quatro Décadas*. Texto para Discussão n. 1500. Rio de Janeiro, set. 2010, p. 51. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1663/1/TD_1500.pdf>. 17 abr. 2019.

⁷⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. *O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 65.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 127.

⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001, p. 68.

ser considerados dentro do grupo dos gastos tributários. Isso porque uma parte das renúncias consideradas seriam, na realidade e a partir de uma análise mais rigorosa, ajustes ou falhas na determinação da base de cálculo dos impostos considerados – no caso, o Imposto de Renda, Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Portanto, comporiam a própria estrutura padrão desses tributos, não podendo ser classificados como benefícios fiscais, conforme a definição que já estudamos anteriormente nesta dissertação. Ainda assim, o referido trabalho foi importante para demonstrar, pela primeira vez, a extensão numérica dos benefícios tributários concedidos e o seu impacto nas estimativas de arrecadação do governo brasileiro.⁸⁰

O contexto econômico da década de 1980, por sua vez, a “década perdida”⁸¹, trouxe a necessidade de equilíbrio das contas públicas e transparência dos dispêndios financeiros. Essa necessidade conduziu à exigência de controles capazes de medir o montante das receitas renunciadas pelo Estado como decorrência da concessão de incentivos fiscais. Nesse contexto foi promulgada a Constituição de 1988.

Os contornos dos limites constitucionais à concessão de benefícios fiscais estão delineados nos artigos 150, § 6^o⁸² e 155, XII, alínea g⁸³ da Constituição Federal. Mas foi o artigo 165, § 6^o da Carta Magna o primeiro dispositivo legal

⁸⁰ FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. *Gastos Tributários, o mito do livre mercado e ordem socio econômica brasileira*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Brasília, Brasília, 2014, p. 135.

⁸¹ “O ‘milagre econômico’ brasileiro começou a ser freado com os efeitos da recessão mundial de meados da década de 70. O endividamento externo teve o seguinte comportamento: a dívida externa bruta passou de US\$ 12 bilhões para US\$ 64 bilhões entre 1973 e 1980, e o pagamento de juros para os anos referidos foi de US\$ 500 milhões e US\$6 bilhões respectivamente. Muito contribuiu para esse comportamento o aumento dos preços do petróleo (1973 e 1979) e das taxas de juros (Teixeira & Totini, 1989).

Como herança dos anos 70, tem-se: maior endividamento externo; avanço do capital multinacional no País; maior desigualdade social - piora na distribuição de renda e concentração da propriedade rural; descontrole da inflação; e queda dos investimentos. É essa herança que irá marcar a economia brasileira ao longo dos anos 80. Como exemplo, considera-se a dívida externa total do Brasil, que, em 1988, alcançou a cifra de US\$ 114,6 bilhões, representando quase um terço do total da dívida latino-americana - US\$ 401,5 bilhões” (SANTANGADA, Salvatore. *A Situação Social do Brasil nos Anos 80. Revistas Eletrônicas FEE*, Porto Alegre, v. 17, n. 4, 1990, p. 122. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/179/389>>. Acesso em: 15 maio 2019.

⁸² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.”

⁸³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

brasileiro a instituir a obrigação de controle das receitas renunciadas em razão da concessão de incentivos fiscais, dispondo 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”.

Outro importante dispositivo constitucional voltado à instituição de mecanismos de controle das renúncias de receita decorrentes da instituição de incentivos fiscais consta em seu artigo 70, que outorga competência ao TCU para realizar o controle interno de fiscalização sobre a aplicação de subvenção e renúncia de receitas.⁸⁴

As referidas determinações constitucionais moldaram a prática pública, que passou a observar a obrigação de controle de Gastos Tributários Indiretos. A partir do ano de 1989 o orçamento da União passou a conter demonstrativo de benefícios tributários⁸⁵, e desde então diversos aprimoramentos nas técnicas de cálculo foram observados – notadamente em sua metodologia para definição do conceito de benefício tributário e determinação do montante dos recursos renunciados. Foi a partir da publicação da Lei Complementar nº 101, no ano de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que o controle dos benefícios tributários tornou-se relevante dentro do arcabouço legislativo brasileiro. O referido diploma legal foi de importância singular no controle das finanças públicas, instituindo mecanismos de controle e regulação em diversas áreas.

O artigo 14⁸⁶ da Lei de Responsabilidade Fiscal passou a prever a necessidade de a concessão de benefício fiscal que importe em renúncia de receita

⁸⁴ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.”

⁸⁵ HENRIQUES, Elcio Fiori. *O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 65.

⁸⁶ “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

ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos exercícios em que for implementada e seguintes. Embora a legislação não utilize o termo Gasto Tributário Indireto, ou outro semelhante, o § 1º do artigo 14 define aquelas receitas sujeitas ao controle previsto em seu caput, determinando que

[...] 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.

Em cumprimento ao citado dispositivo constitucional e à própria Lei de Responsabilidade Fiscal, no âmbito federal, compete à Receita Federal do Brasil (RFB) elaborar anualmente o DGT, que acompanha os Projeto de Lei Orçamentária. O DGT é como um orçamento de gastos tributários e, como tal, configura-se como um catálogo de gastos efetivados implicitamente através do sistema tributário.

A importância de ser constituído esse inventário de despesas é evidente, uma vez que possibilita o cotejo entre os recursos dispendidos e os resultados obtidos pela medida, permitindo a comparação entre o investimento direto *versus* o indireto, e a consequente eleição da menos custosa e mais eficiente estratégia. Mas a importância dele vai além, demonstrando quem são os destinatários desses recursos, e evidenciando que – ao contrário do que se pode imaginar – o desenho do sistema tributário não é unitário, mas sim, fruto de um complexo emaranhado de normas de isenção e redução de carga tributária que mutilam o antecedente e o consequente de muitas das normas. O DGT é, portanto, um instrumento valiosíssimo no controle do nível e dos destinos dos Gastos Tributários Indiretos.⁸⁷

A primeira vez que Gastos Tributários Indiretos foram listados em um orçamento foi em 1968, nos Estados Unidos, pelo Departamento do Tesouro norte-

período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementado as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º ; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

⁸⁷ VILLELA, Luís Arruda. *Gastos Tributários e Justiça Social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 13-14.

americano. Naquele momento, esse órgão havia adotado a postura geral de repudiar essa modalidade de gasto, que deveria ser afastada sempre que o incentivo pudesse ser diretamente conferido pelo Governo. Um estudo demonstrou que os incentivos fiscais e seus montantes não estavam divulgados em nenhum dos controles do Governo, de maneira que o Departamento do Tesouro adotou a iniciativa de apurar esses dados e listá-los.

Mais adiante, no início da década seguinte, o Congresso daquele país travou sérios embates com os presidentes Richard Nixon e Gerald Ford a respeito do nível de despesas do Governo. Nessa oportunidade, o Congresso percebeu que ele próprio não possuía informações completas sobre o montante de receitas representado por incentivos fiscais, de maneira que não possuía ferramentas necessárias para controlar seus níveis. Para sanar esse problema, em 1973, desenhou-se um processo de inclusão dessas despesas no orçamento. Como consequência desse movimento, os legisladores reconheceram a relação entre despesas do Governo e gastos tributários.

Saliente-se que um orçamento de gastos tributários – assim como qualquer outro orçamento – não pretende ponderar sobre a inteligência dos itens e valores ali listados. Ele se prestará exclusivamente a identificá-los⁸⁸, quantificá-los⁸⁹ e compará-los (quanto ao seu volume) a outras despesas ou mesmo às receitas do Governo. É esse o papel, no Brasil, do DGT.⁹⁰

Esse documento apresenta diversos quadros demonstrativos dos benefícios tributários por região do país, por função orçamentária e por tributo, de maneira que a sua análise é bastante interessante e relevante para o nosso estudo.

⁸⁸ Saliente-se aqui a dificuldade de se definir o que realmente deve ser considerado gasto tributário. Em 2014, o TCU percebeu essa problemática e recomendou: “9.4. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda que divulgue em seu sítio na internet os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo; [...]” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205-16/2014-P*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Publicação: 14 maio 2014, p. 6 et seq., 57).

⁸⁹ Note-se que não é trivial precisar, com exatidão, quanto deixou-se de recolher em razão da renúncia, uma vez que os valores ali relatados são apenas estimativas da perda de receitas atribuída a cada um dos itens.

⁹⁰ Um interessante estudo que analisa e compara o tratamento dispensado a gastos tributários em dez diferentes países, membros da OCDE, está disponível no seguinte trabalho: (OCDE. Organisation de Coopération et de Développement Économiques. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris; Washington: OCDE, 2010. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019).

Recentemente, em fevereiro de 2019, foi publicado pela RFB o documento Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários⁹¹, que representa um significativo avanço na transparência e tecnicidade dos conceitos que embasam a elaboração do DGT. O documento, que foi elaborado e publicado em atendimento a reiteradas deliberações proferidas pelo TCU, estipula os fundamentos metodológicos envolvidos na estimativa de renúncia e apresenta a execução do cálculo de cada Gasto Tributário.

Cabe salientar, contudo, que esse modelo de análise lança mão de uma abordagem estática⁹², que não é capaz de considerar os efeitos da adoção, pelos agentes econômicos, da conduta incentivada em detrimento de outras. É dizer que o DGT não é suficiente para captar o próprio objetivo da norma tributária que instituiu o benefício, qual seja, o de induzir comportamentos. Seria necessário, então, ir além.⁹³

A análise de Direito Econômico (área que se ocupa justamente da pesquisa jurídica das políticas econômicas) das medidas classificadas como Gastos

⁹¹ Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, Receita Federal do Brasil (BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. *Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília, fev. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/metodologia-gastos-tributarios-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2019).

⁹² “O método de mensuração das renúncias do governo federal (Demonstrativo de Gastos Tributários, elaborado pela Receita Federal do Brasil), até por necessidade de conservadorismo, se vale desse tipo de abordagem [estática]. Ou seja, busca-se mensurar qual seria a tributação normal caso não houvesse a renúncia estudada e, depois, calcula-se a renúncia imaginando o recolhimento potencial (estático). O pressuposto é de que a renúncia não tem efeito futuro e dinâmico sobre o mercado (claro que a Receita, depois, analisa os resultados mais efetivos da renúncia, de forma mais retrospectiva, mas ainda assim, não se avalia o impacto da medida sobre as variáveis de mercado em jogo)” (ANDRADE, José Maria Arruda de. Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 21 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica>>. Acesso em: 7 abr. 2019).

⁹³ Existem outras técnicas possíveis de análise do montante esperado, ou já dispendido, das renúncias. Esses métodos dinâmicos são assim definidos: “Os métodos retrospectivos buscam analisar os dados disponíveis (pretéritos) para avaliar a medida. Quando se analisa esses dados, busca-se isolar as variáveis de interesse, visando segregar as alterações causadas pela medida daquelas alterações causadas por outros fatores alheios à política. Justamente por se tratar de vários expedientes não simples que se pode até questionar se se está de fato diante de um método empírico. Ainda assim, a análise retrospectiva que busca compreender e segregar os efeitos causados diretamente pela medida tem a vantagem de melhor avaliar os resultados em questão. Um desses métodos é o econométrico (das diferenças nas diferenças, de controle sintético etc.).

Por fim, existem modelos que buscam simular os efeitos esperados de uma medida, a partir de teorias de equilíbrio de mercado e a partir do uso de sistemas de informática. Trata-se de método prospectivo, que tem na análise de equilíbrio geral computacional seu melhor exemplo. Também aqui pode-se questionar as premissas do modelo que busca simular o comportamento dos agentes de mercado, tendo em vista a complexidade de se prever todas as ações desses agentes. Mas, acima de tudo, não se deve esquecer que é melhor uma política econômica que busque subsídios, ainda que limitados, em métodos estudados por diversos pesquisadores do que a mera intuição do agente político dotado de poder para implantar uma medida econômica” (*ibid.*).

Tributários Indiretos significa compreendê-las a partir da identificação dos estudos que precederam a sua elaboração; da forma como foram implementados; da governança de cada um destes gastos tributários; e da análise de eficiência e efetividade das respectivas políticas.⁹⁴

Nesta dissertação, voltaremos nossos estudos ao quarto dos referidos aspectos, o qual chamaremos de controle de resultados dos Gastos Tributários Indiretos.

⁹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. A Política Econômica e a Governança dos Gastos Tributários Indiretos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

2 CONTROLE DE RESULTADO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Neste Capítulo, como seu próprio nome adianta, trataremos sobre o controle dos resultados obtidos após a implementação de políticas classificadas como Gastos Tributários Indiretos. Na primeira parte, buscaremos justificar a razão pela qual a aferição dos resultados logrados por uma política econômica é relevante, notadamente em razão de seu caráter fiscal.

A concessão dos benefícios fiscais instituídos por meio do sistema tributário traz consequências ao erário e ao ambiente econômico em que estão inseridos os agentes privados e o próprio Estado. Optamos por chamar a essas consequências, adiante, de “impactos” para evidenciar o peso que impõem. A renúncia de receitas a que implica a instituição de benefícios fiscais, o risco de captura do interesse público por grupos dominantes e os potenciais efeitos regressivos dessas medidas são alguns dos impactos sobre os quais discorreremos a seguir, com a finalidade de demonstrar a relevância de mensurar os resultados alcançados por essas políticas. Uma medida que traz severos impactos só pode justificar suas próprias consequências se os resultados por ela obtidos logram atender os objetivos para os quais foi instituída.

Essa temática será desenvolvida na primeira parte deste Capítulo, a qual pretende apresentar os impactos às finanças públicas e sobre o ambiente econômico como justificativas à atividade de controle dos resultados dos Gastos Tributários Indiretos. Essa preocupação é o centro desta dissertação de mestrado, pois foi a inquietude com esse tema específico que nos levou a estudá-lo.

Na sequência, uma vez compreendida a relevância do tema de estudo, passaremos à segunda parte deste Capítulo, a qual pretende delimitar o que se entende por controle de resultados de uma política econômica. Para tanto, estudaremos a evolução do tema do controle do ato administrativo, a fim de entender como o assunto evoluiu até o estágio presente, no qual a Administração Pública está dotada de diversos mecanismos institucionalmente previstos que a permitem aferir a qualidade dos seus atos. Defenderemos a utilização dessas ferramentas como meio de perquirir e aferir se um Gasto Tributário Indireto já

instituído e em vigor é eficiente; ou seja, se os seus impactos são justificados pelos resultados por ele obtidos.

2.1 OS RESULTADOS OBTIDOS PELOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS ENQUANTO JUSTIFICATIVA DE SEUS IMPACTOS

Como vimos no Capítulo anterior, a norma tributária é instrumento adotado pelo Estado como meio de concretização de política econômica e social. Tributos dotados de caráter extrafiscal, cuja finalidade principal extrapola a finalidade arrecadatória, são exemplos típicos de como o Estado é capaz de intervir sobre o Domínio Econômico por meio do sistema tributário.⁹⁵

Também é capaz de atrair os agentes econômicos à prática de uma conduta especificamente desejada pelo Estado a norma que, ao invés de majorar, reduz a tributação a que estaria sujeita um contribuinte (ou grupo de contribuintes). Benefícios fiscais são, portanto, outra modalidade de instrumento de intervenção estatal sobre o Domínio Econômico. Expostas essas condições, definimos Gastos Tributários Indiretos e endereçamos a crescente preocupação da administração pública com as suas consequências ao erário, as quais são refletidas na redução da arrecadação de recursos em razão da renúncia de receita.

Considerando que a renúncia de receita é justificada pela intenção de mover a atuação dos agentes, o cumprimento do objetivo a que se presta a política tributária depende da capacidade da medida de, na prática, induzir o comportamento dos particulares. Sendo assim, para o Direito, a legitimidade dessas políticas depende do cumprimento da finalidade indutiva por elas almejada e do atendimento de premissas constitucionais.⁹⁶

2.1.1 Fundamentação constitucional

A Constituição Federal, ao atribuir ao Estado a competência e o dever de elaborar e implementar políticas econômicas com a finalidade de transformar toda a

⁹⁵ “Não há mecanismos mais contundente de se intervir, por exemplo, no domínio econômico do que o Estado majorar a alíquota do imposto de renda para remessa de lucros para o exterior, por subsidiárias de empresas estrangeiras. [...] O segundo mecanismo de intervenção do Estado no domínio econômico é através do fomento da atividade econômica. O Estado pode fomentar a atividade econômica através de incentivos fiscais [...] manipulando as alíquotas dos impostos que lhes tocam manipular” (BARROSO, Luís Roberto. *Intervenção do Estado no domínio econômico*. Boletim de Direito Administrativo (BDA), São Paulo, v. 12, n. 4, abr. 1996, p. 192).

⁹⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 110-112.

sociedade⁹⁷, deu configuração jurídica a essa espécie de medida. Se a transformação da sociedade é um objetivo constitucional, e se políticas são construídas e instituídas com a intenção de buscar esse fim, a análise sobre o grau de sucesso dessas medidas em concretizar seus propósitos não pode ser ignorada pelo Direito, que jamais poderia escusar-se de dar atenção a comandos constitucionais. Nas palavras de BERCOVICI: “A efetividade da política econômica torna-se, assim, também uma tarefa do Direito, particularmente do Direito Econômico”⁹⁸. Evidencia-se, então, que o controle de resultados de políticas econômicas encontra amparo na doutrina e tem sua importância fundamentada na Constituição Federal.

O caput do artigo 37 da Constituição Federal⁹⁹, cuja redação foi introduzida pela Emenda Constitucional 19/98, introduziu a eficiência como princípio constitucional. A partir de então, a atuação da administração pública passou a dever ser organizada e orientada para que, de maneira eficaz, satisfaça as finalidades públicas. Nota-se que esse princípio reflete tanto um direito subjetivo, que corresponde ao recebimento da boa prestação administrativa, quanto uma definição de parâmetro, que corresponde à própria finalidade da medida.

Voltando-se para os Gastos Tributários Indiretos, temos que as suas finalidades constitucionais são a própria justificativa de sua existência. Se é assim, não seria razoável que a Administração deixasse de indagar se essas finalidades estão sendo atendidas.

2.1.2 Os resultados enquanto justificativa da renúncia de receita

Concluimos que o atendimento às finalidades almejadas pelo Estado ao planejar e implementar um Gasto Tributário Indireto o justificam, sendo que tal justificativa faz-se necessária em razão dos impactos decorrentes da implementação dessa medida, dentre os quais, a renúncia de receita tributária a que implica.

⁹⁷ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

⁹⁸ BERCOVICI, Gilberto. A Política Econômica entre a Constituição e os Privilégios. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 28 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-28/estado-economia-politica-economica-entre-constituicao-privilegios>>. Acesso em: 22 jun. 2017.

⁹⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

2.1.2.1 *Introdução ao tema de controle de resultados*

Neste trabalho, trataremos sobre a superação dos mecanismos formais de controle, que se restringem à verificação do cumprimento de requisitos e preocupam-se quase exclusivamente com o formato do ato, mas ignoram o seu conteúdo e seus reflexos. Já há algumas décadas é discutido pela doutrina o fato de que o método de controle que se restringe à verificação da legalidade não é suficiente para perquirir sobre a eficiência de uma política econômica, que depende de aferição material do ato.¹⁰⁰

Somente o controle material da administração pública, que extrapola a formalidade do ato, é capaz de olhar para as consequências de uma política econômica e, considerando suas finalidades, indagar sobre sua adequação e concluir a respeito de sua eficiência. É o método de controle que considera não apenas a forma das medidas públicas, mas os resultados obtidos por elas.

Em que pese o fato de que esse tema será detalhadamente explorado mais adiante ainda neste Capítulo, cabe adiantarmos que o controle de resultados não elide o método formal, mas a ele se une, inclusive para aperfeiçoá-lo e cobrir o déficit de responsividade que surge do mero atendimento de requisitos formais. Referimo-nos neste trabalho à importância do controle enquanto método de fiscalização operacional¹⁰¹, relacionado à verificação do cumprimento de metas e objetivos previstos pela própria administração pública, visando a análise da eficiência dos atos praticados por um agente administrativo.

¹⁰⁰ A percepção de que a atividade de controle supera a própria legalidade não é novel na doutrina – muito embora todos os seus reflexos ainda não possam ser notados na prática. O duplo aspecto do controle da administração pública, considerando sua divisão em controle da forma do ato e controle do conteúdo do ato, foi pontado ainda na década de 1970 por TÁCITO: “de um lado, o controle de legalidade, visando à preservação dos direitos dos administrados e do patrimônio público; de outra parte, o controle de eficiência, que tem em mira o aperfeiçoamento das instituições administrativas, cuidando de sua melhor produtividade” (TÁCITO, Caio. *Direito Administrativo*, 1975 apud MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 41).

¹⁰¹ Termo adotado por MILESKI. Segundo o autor, a fiscalização operacional da atuação estatal comportaria três análises: i) quanto à sua eficácia, relacionada ao cumprimento das metas previamente programadas; ii) quanto à eficiência, relacionada ao máximo rendimento sem que haja desperdício de recursos ou tempo; iii) e quanto à sua economicidade, relacionada à adoção da medida menos custosa dentre aquelas que chegariam ao mesmo resultado. Embora a divisão proposta pelo autor seja útil, neste artigo adotaremos classificação distinta, conforme será melhor exposta adiante, a qual considera a eficiência em sua acepção mais ampla, que abarcaria inclusive os conceitos de eficácia e economicidade distinguidos pelo autor (cf. MILESKI, Helio Saul. *O Controle da Gestão Pública*. São Paulo: Revista dos tribunais: 2016, p. 242).

Ressalte-se que a compreensão da eficiência como sendo uma exigência à atuação do agente público¹⁰² demanda um esforço de conceituação, a fim de delimitar o que se entende por uma conduta juridicamente eficiente.¹⁰³ É oportuno, então, discorrermos em breves linhas sobre o que podemos entender sobre eficiência na Administração Pública.

2.1.2.2 Eficiência na Administração Pública

Na doutrina sobre o tema, a eficiência da atuação da administração divide-se em duas dimensões: a eficiência de meio, relacionada à racionalidade e otimização no uso dos recursos; e a eficiência como resultado, relacionada à consecução dos objetivos pretendidos pela administração.¹⁰⁴

A primeira dessas dimensões está relacionada ao princípio da economicidade, que consta no caput do artigo 70 da Constituição Federal.¹⁰⁵ A economicidade relaciona-se à otimização da gestão do patrimônio público¹⁰⁶, considerando não apenas seu melhor aproveitamento, mas também, a sua preservação.

Por sua vez, a segunda dimensão pretende uma análise qualitativa da atuação da administração pública, relacionada à verificação da concretização – ou não – dos objetivos que a medida pretendeu alcançar. Pressupõe, portanto, a comparação entre o resultado pretendido e o resultado de fato alcançado.

¹⁰² “Pode-se definir o princípio da eficiência como a exigência jurídica, imposta à Administração e àqueles que lhe façam as vezes, ou simplesmente recebem recursos públicos vinculados de subvenção ou fomento, de atuação idônea, econômica e satisfatória na realização das finalidades públicas que lhes forem confiadas por lei ou por ato ou contrato de direito público” (MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre princípio da eficiência. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 31, p. 47-55, 2000, p. 55).

¹⁰³ Cabe salientar que parte da doutrina entende a eficiência como um conceito fluido de algo que, embora desejável, careceria de definição jurídica: “Quanto ao princípio da eficiência, não há nada a dizer sobre ele. Trata-se evidentemente de algo muito mais que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto” (BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 111-112).

¹⁰⁴ VALENTE, Patricia Rodrigues Pessôa. *Avaliação de Impacto Regulatório: uma ferramenta à disposição do Estado*. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 11.

¹⁰⁵ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

¹⁰⁶ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*. Belo Horizonte, v. 9, n. 100, abr. 2010, p. 9.

Importante pontuar que, embora ramificada em duas dimensões, a eficiência é um conceito uno. Assim, apenas estará atendida a eficiência se, em uma mesma medida administrativa, as duas dimensões forem verificadas: tanto aquela que diz respeito à racionalidade dos meios empregados pelo agente; quanto a segunda, relacionada à qualidade do resultado atingido. Para que uma medida seja eficiente, portanto, não basta ser ela a mais econômica (no sentido de ser a medida que menos dispenderia recursos públicos para sua execução) ou a mais efetiva (no sentido de ser a medida que melhor atenderia à finalidade almejada) dentre aquelas que o agente público tem competência para realizar. A eficiência depende, então, de conviverem, dentro de uma mesma medida administrativa, a economicidade e a efetividade da atuação pública.

Compreendido o que pretendemos chamar de eficiência, e embora tenhamos até então generalizado a importância dos mecanismos de controle de resultados para todos os atos da administração pública (com alguma ênfase às políticas econômicas), passaremos a direcionar nossa análise àquelas medidas que concedem benefícios fiscais, ou subsídios, com a finalidade de induzir o comportamento de agentes econômicos. Passaremos a estudar o que poderíamos entender como sendo um Gasto Tributário Indireto eficiente.

Valendo-se da noção que introduzimos, o Gasto Tributário eficiente seria capaz de produzir os resultados indutivos por ele almejados (eficaz) renunciando ao menor volume de recursos possível para essa tarefa (econômico). Colocando de outra maneira, poderíamos dizer que a eficiência depende de haver compatibilidade entre a eficácia dos resultados obtidos e o volume de recursos econômicos dispendidos (ou renunciados pelo entre tributante, no caso em estudo).

Concluimos então, que a avaliação da eficiência dessa medida depende de ser mensurado o volume de receita que foi renunciado e os efeitos de fato obtidos pela medida. Estando ausente a avaliação de algum desses dois fatores, a análise sobre o equilíbrio eficiente entre os gastos dispendidos e os resultados alcançados torna-se impossível. Conclui-se, então, que o controle dos resultados dessas políticas (ou seja, de seus efeitos) é indispensável para a ponderação a respeito de sua eficiência.

O impacto causado ao erário pela implementação de um Gasto Tributário Indireto apenas se justifica se o benefício fiscal introduzido for eficiente na indução de comportamentos e, conseqüentemente, na promoção da atividade econômica

que se pretendeu incentivar. Se os resultados por ele logrados não são considerados em qualquer avaliação, pode-se inferir que a análise sobre sua eficiência sequer é possível.

2.1.2.3 A renúncia de receita carece de justificativa

Diferentemente do que ocorre com os gastos públicos diretos – caracterizados pelo desembolso de recursos pelo Governo concomitante ao investimento em uma política econômica específica – os Gastos Tributários Indiretos transferem ao Estado o custo com a carga tributária que originalmente seria suportada pelo contribuinte, no intento de motivá-lo a incorrer nas hipóteses incentivadas e assim desenvolver determinados setores econômicos ou regiões. Ou seja, bem como os investimentos diretos representam despesa pública, os Gastos Tributários Indiretos importam em perda de arrecadação e, portanto, são relevantes em razão de seu aspecto financeiro. Dentro da lógica financeira, deixar de arrecadar receitas equivale a dispendir recursos. Por essa razão, essa modalidade de gasto público, ainda que indireto, não escapa à observância de mecanismos de previsão e controle de despesas.

A renúncia de receita decorrente da implementação dessa modalidade de política econômica, como vimos, é por si só uma forte razão pela qual argumentar que os Gastos Tributários Indiretos que não têm sua eficiência testada não se justificam.

Implementar e manter uma medida dispendiosa e objetiva (no sentido de ser dotada de um objetivo predeterminado) sem questionar sobre a sua eficiência (ou sobre a falta dela) no atingimento dos resultados pretendidos não corresponde às práticas da boa administração pública. A renúncia de receita a que implica a concessão de benefícios fiscais impõe o controle de resultados dos Gasto Tributários Indiretos, uma vez que são os seus resultados que justificam a renúncia.

A materialidade dos recursos envolvidos justifica a preocupação. Segundo reportado no Painel de Renúncias Tributárias elaborado pelo TCU, o total de renúncia tributárias no ano de 2018 somou o impressionante montante de R\$ 280.158.483,44.^{107,108} A importância do volume de receita ao qual o Estado renuncia

¹⁰⁷ O Painel de Renúncias Tributárias Federais é uma iniciativa do TCU, sobre a qual discutiremos mais adiante, no próximo Capítulo (TCU. Tribunal de Contas da União. *Renúncias Tributárias Federais*. Brasília, mar. 2019. Disponível em: <<https://painel3.tcu.gov.br/QuAJAXZfc/opendoc.htm?>

ao optar por implementar benefícios fiscais fica mais evidente quando consideramos a sua tendência à perpetuidade, decorrência do processo político-legislativo a que se sujeitam essas medidas.

2.1.2.4 Tendência à perpetuidade do Gasto Tributário Indireto

A instituição de um benefício fiscal passa pelo processo legislativo de estudo, elaboração, votação e implementação de legislação que o preveja e que regule sua utilização e fiscalização. Essa iniciativa, que demanda tempo e recursos do Estado, muitas vezes é promovida – ou, ao menos, apoiada – pelos setores privados potencialmente destinatários do benefício, que se beneficiariam com a redução da carga tributária incidente sobre sua área de atuação econômica. Esse apoio pode acontecer de maneira coordenada e diretamente dirigida ao projeto legislativo, como também pode ser indiretamente organizada, dirigindo-se individualmente a membros do legislativo que estão responsáveis pela condução política do projeto nas casas parlamentares.¹⁰⁹

Não apenas grandes corporações e organizações institucionais pressionam os membros dos poderes executivo e legislativo sobre o tema de benefícios fiscais. Também os eleitores, notadamente quando organizados em associações de classe, órgãos estudantis, sindicatos e partidos políticos exercem essa função. Ambos os grupos se organizam em parte das vezes para instigar a instituição de novos benefícios fiscais e, em outras vezes, para se impor energicamente contra a sua revogação.

Se o processo político-legislativo do qual depende a instituição de uma vantagem fiscal é sistematicamente incentivado pelos setores que se beneficiariam da medida, o oposto ocorre quando a revogação de um incentivo fiscal passa a ser debatida nas câmaras. Conseqüentemente, o incentivo para que os membros dos poderes legislativo e executivo encabeçam projetos voltados à revogação de

document=ias1%5Cren%C3%Bancias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>. Acesso em: 5 jun. 2019).

¹⁰⁸ Mais uma vez, cabe a ressalva de que a estimativa do montante dispendido é criticável, tanto em razão do método adotado para mensuração quanto em razão da definição de Gasto Tributário, que ainda carece aperfeiçoamento. De qualquer forma, o volume dos recursos, como já apontado, é parte da justificativa sobre a relevância de debater o tema que se relaciona ao seu controle e à sua boa gestão.

¹⁰⁹ Mais adiante, comentaremos sobre o risco de captura do interesse público intrínseco a essa atividade de “*lobby*”, notadamente quando realizada por grupos de pressão bem organizados. Por hora, cabe apenas mencionar que essa atividade existe e que atua de maneira incisiva na pressão de atores participante do processo político de Gastos Tributários Indiretos.

benefícios é baixo, considerando o peso político negativo decorrente da condução desses projetos.

A instituição de Gastos Tributários Indiretos tende a ser politicamente mais interessante, considerando a intenção eleitoreira, do que a revogação desses benefícios. Essa constatação explica em parte a razão pela qual benefícios tributários tendem à perpetuidade, uma vez que sua revisão e extinção não interessam, politicamente, aos membros do legislativo.

Parte da razão para tal constatação é fundada na falta de transparência do gasto público a que corresponde o benefício. Essa característica, aliada ao senso popular de que o Estado muito recolhe e pouco devolve ao particular, colabora para a percepção generalizada de que qualquer redução de carga tributária é benéfica e merece aplauso; enquanto toda política que implique majoração da carga, ainda que tecnicamente represente o mero retorno ao padrão normal de tributação, merece desaprovação e rechaço.

Essa opinião coletiva é fruto da própria omissão de eficiência da atividade pública que, em conjunto com a percepção de abuso de poder do agente público, fomenta o sentimento de descontentamento com o dever de recolher tributo. O baixo desempenho da atividade aliado às notícias de desvio de recursos e mau uso da máquina pública culminam na frustração coletiva com a atuação pública e com a própria democracia, levando ao descrédito das instituições perante os cidadãos.

Por tais razões, a relação entre fisco e contribuinte é marcada, atualmente, por desconfiança e antagonismo apriorísticos.¹¹⁰ A eventual guinada da percepção coletiva sobre o assunto, que poderia instigar uma alteração no comportamento dos representantes políticos, parece-nos depender, entre diversos outros fatores, da maior transparência na publicação e clareza na redação dos dados sobre renúncia de receita no orçamentário público, o que permitiria a extensão do debate sobre o assunto. E, recentemente, algumas ações estão sendo tomadas neste sentido.¹¹¹

¹¹⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. É Fundamental Repensar Política Econômica que se Vale de Tributos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 17 abr. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada>>. Acesso em: 20 maio 2019.

¹¹¹ No próximo Capítulo desta Dissertação discorreremos sobre algumas ações que estão sendo adotadas por membros dos sistemas interno e externo de controle da Administração Pública que tendem a fomentar o debate sobre o tema ao dar maior transparência às renúncias e, então, munir os cidadãos de informações sobre essas políticas.

A própria administração, com a finalidade de contrabalancear a tendência à perpetuidade dos benefícios tributários, vale-se de mecanismos institucionalmente previstos para obrigar tanto a maior visibilidade dos gastos, quanto a sua reavaliação periódica.

2.1.2.5 Estimativa do montante despendido

Como exposto no Capítulo anterior, a obrigação de mensurar e prever os gastos dispendidos com a concessão e manutenção de incentivos fiscais decorre de dispositivo constitucional, sendo reforçada pelas disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal. A dificuldade de mensurar o montante de recursos renunciados decorre de sua própria estrutura, considerando que os recursos são dispendidos de modo indireto – ou seja, não há transferência de recursos do Tesouro ao particular, mas sim, há a renúncia ao direito de cobrar valores que seriam recolhidos ao Erário. Daí decorre a impossibilidade de determinar previamente, com precisão, qual é o limite desses gastos, uma vez que o montante que deixará de ser recolhido é incerto por depender da atuação do particular. Essa indeterminação implica na necessidade de ao menos estimar os efeitos fiscais da renúncia trazida pela norma, função essa que é cumprida pelo DGT.

O demonstrativo preparado anualmente pela RFB é como um orçamento dos gastos tributários, que lista a estimativa de receitas a que importa cada uma das rubricas nele listadas, valendo-se de método estático de mensuração. Ou seja, mensura qual seria a tributação normal caso não houvesse a renúncia estudada para, em seguida, calcular o total dispendido supondo o recolhimento potencial.¹¹²

Cabe comentar que são estudados outros possíveis métodos dinâmicos de aferição do montante renunciado, que se valem de ferramentas retrospectivas (calcadas nas medições passadas) e prospectivas (baseadas em projeções). Mas de qualquer forma, todas as possíveis metodologias de aferição de renúncia são somente estimativas do montante despendido. Tratam, portanto, sobre a quantidade do gasto, e não sobre a sua qualidade.

Em que pese sua importância, a aferição da estimativa do montante a ser indiretamente dispendido pelo Estado não é suficiente para avaliar a sua eficiência.

¹¹² ANDRADE, José Maria Arruda de. Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 21 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

As particularidades da estrutura normativa dessa espécie de gasto, em conjunto com os seus efeitos sobre os agentes econômicos, tornam especialmente importante o controle de seus resultados.

Também a obrigatoriedade de haver pesquisas avaliativas periódicas a respeito dos impactos socioeconômicos dos Gastos Tributários Indiretos é mecanismo de controle que decorre da legislação. As Leis de Diretrizes Orçamentárias, anualmente, vêm dispondo que os incentivos fiscais apenas podem ser concedidos prevendo prazo máximo de vigência de cinco anos.¹¹³ A intenção da norma não é impedir que benefícios sejam concedidos por prazos maiores que esse, mas sim impor uma reavaliação periódica sobre a conveniência de manter a política tributária. Essa disposição é um mecanismo que busca defender as finanças públicas da tendência à perpetuidade inerte dos benefícios fiscais, objetivo que ganha ainda maior relevo durante o contexto de severa restrição fiscal que qual a União está atualmente sujeita.¹¹⁴

Repise-se que tão somente listar uma despesa no DGT e identificá-la como Gasto Tributário Indireto não significa que se deva entendê-la como adequada, já que o orçamento de gastos tributários se restringe a listar e quantificar essas despesas, sem preocupar-se com a sua avaliação. Mesmo se o objetivo pretendido

¹¹³ “Art. 118. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. [...] § 4o Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 13.408 de 26 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Brasília: DOU, 27 dez. 2016).

¹¹⁴ Essa constatação parte do TCU, no texto de lançamento do que apresenta o Painel de Renúncias Tributárias Federais, iniciativa sobre a qual discorreremos mais adiante, no próximo capítulo: “O volume desses recursos [renúncias tributárias federais] salta aos olhos, especialmente nesse contexto de restrição fiscal severa que a União enfrenta nos últimos anos. Em situações de bonança econômica a aplicação de recursos públicos por meios diversos ao orçamento da União já deve ser objeto de atenção por parte do controle externo e da sociedade, considerando os problemas variados que cercam esses instrumentos, como: falta de transparência quando da criação e concessão dos benefícios, ausência de informações sobre os beneficiários, complexidade que gera no sistema tributário, desigualdade de tratamento entre contribuintes, possível ineficiência e ineficácia, abertura de brechas para elisão e evasão, entre outros. Adiciona-se a isso o caráter permanente da maioria desses benefícios, que não se sujeitam anualmente ao crivo do Parlamento, como ocorre com as despesas orçamentárias. Portanto, quando há uma carência de recursos para consecução das políticas públicas e, até mesmo, para o regular funcionamento da máquina pública, há que se discutir com maior atenção as alternativas de intervenção governamental escolhidas” (TCU. Tribunal de Contas da União. *TCU lança Painel de Renúncias Tributárias Federais*. Brasília, 1º out. 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias-antigo/tcu-lanca-painel-de-renuncias-tributarias-federais-8A81881F66FA03E901673071D9057E95.htm>>. Acesso em: 29 maio 2019).

com a política fiscal de incentivo está entre aqueles que legitimamente se pretende privilegiar, uma análise razoável sobre a sua adequação aos propósitos nacionais envolve considerar se essa assistência está sendo provida de maneira racional, equânime e eficiente.¹¹⁵

Como veremos adiante, a renúncia de receitas não é o único dos impactos decorrentes da instituição de Gastos Tributários que é justificado pelos seus resultados.

Já estudamos neste trabalho sobre a finalidade da promoção de desenvolvimento nacional, e como esse objetivo pauta a atividade Estatal de intervenção sobre o Domínio Econômico. Ao estudarmos sobre a modalidade indireta de intervenção, compreendemos que as finalidades desenvolvimentistas de um Governo são consideradas no momento de determinação de quais setores de atividade, regiões ou grupo de pessoas receberão investimento público, seja por meio de benefícios creditícios, financeiros ou fiscais.

Se o Estado é dotado de diversas ferramentas que lhe permitem intervir no campo econômico, por qual razão opta por adotar essa, ou aquela? Por que valer-se desse, ou daquele, instrumento dentro de todos os que lhe estão disponíveis? Especificamente sobre Gastos Tributários Indiretos: porque o Estado decidiu investir seus recursos indiretamente, repassando-os por meio do sistema tributário, se poderia fazê-lo diretamente? Essa indagação, a respeito da pertinência dos gastos indiretos sobre os investimentos diretos, leva-nos a um outro nível de questionamento.

Retomando o que já estudamos sobre neutralidade tributária, compreendemos que a tributação tem efeitos que reverberam na economia – e na atuação dos agentes econômicos – os quais extrapolam a mera consequência arrecadatória da imposição tributária. Usando os termos empregados por ANDRADE em artigo que versa sobre os impactos que reformas descuidadas e apressadas

¹¹⁵ “The presence of an item in the tax expenditure table does not tell us whether the assistance given is desirable as a national goal or not. 39 Here, as with any direct expenditure, we must weigh the particular assistance against competing claimants, and reach a judgment based upon our view of the national priorities involved. Even if the goal is appropriate, the presence of an item in the tax expenditure table does not tell us whether the particular assistance is being provided in a rational, equitable, and efficient 1. ay. Here also, just as with direct expenditure items, we need to analyze the particular situation, understand who is receiving what, and then weigh the costs and benefits in the light of the priority of the goal, and the effectiveness of the means chosen to achieve that goal” (SURREY, Stanley S. *The Tax Expenditure Concept and The Budget Reform Act of 1974*, Boston College Law Review, v. 17, n. 5, June 1976, p. 679-680).

impõem ao sistema tributário, tratando especificamente sobre a revogação de benefícios fiscais:

Reformas parciais não atuam no vácuo, elas interferem em sistemas constitucionais concretos, de países específicos e sobre a vida de famílias reais. A Constituição brasileira não fixa apenas regras de competências e de limites individuais, ela prescreve objetivos audaciosos de forma sistemática e teleológica.¹¹⁶

Se a tributação gera efeitos, a não-tributação (especialmente a não-tributação seletiva, que atinge somente determinados grupos incentivados) reverbera na economia, impactando tanto o ambiente de mercado dentro do qual interagem os agentes quanto a própria sociedade na qual convivem.

A vultuosa soma de recursos dispendidos pelo Estado não deve ser a única razão a motivar o controle de resultados de Gastos Tributários Indiretos. Os seus impactos na economia também devem ser considerados quando da ponderação sobre a instituição (ou manutenção) de um incentivo fiscal.

2.1.3 Os resultados enquanto justificativa dos impactos econômicos

Agentes econômicos, pressupõe-se, são racionais: fazem escolhas considerando seus interesses pessoais com a intenção de maximizar seu bem-estar.¹¹⁷ Decidem, portanto, levando em consideração suas preferências, relacionando-as a fim de elencar suas prioridades e conferir-lhes valores. É a racionalidade dos agentes, então, que explica o motivo pelo qual são movidos por comandos normativos. Os agentes interpretam as normas jurídicas, especialmente sanções por elas impostas, da mesma maneira que interpretam preços¹¹⁸, avaliando

¹¹⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Reforma tributária não pode ignorar diferenças entre as regiões. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 19 maio 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-19/reforma-tributaria-nao-ignorar-diferencas-entre-regioes>>. Acesso em: 20 maio 2019.

¹¹⁷ SALAMA, Bruno M. O que é Pesquisa em Direito e Economia? *Cadernos Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 5-58, mar. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

¹¹⁸ “Quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas ‘externalidades’, o que se faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtos e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou o fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tal custo. No sentido inverso, isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, par determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido)” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46).

os custos e os benefícios das condutas que pretendem adotar. Considerada essa premissa, torna-se evidente a importância de considerar a função promocional do Direito, que transcende a visão meramente repressiva e preponderantemente sancionatória, para considerar, também, a sua capacidade diretiva.¹¹⁹

A desoneração concedida pelo Estado tende a alterar o comportamento normal dos agentes econômicos, que em razão do benefício fiscal optam por uma atividade que é menos produtiva em comparação a que adotariam se não fosse o incentivo. O Gasto Tributário Indireto produziria, então, alteração na “ideal” alocação de recursos naturalmente conduzida pelo mercado em razão da substituição de uma atividade pela outra. Essa alteração decorrente da reorganização de fatores naturalmente alocados pelo mercado seria justificável em razão do fim pretendido pela norma tributária, que instituiu o benefício fiscal buscando incentivar a prática de uma atividade tendente a promover um fim socioeconômico determinado. Podemos dizer, então, que o arranjo institucional do mercado permite e abriga as interações comerciais que são influenciadas pela existência de Gastos Tributários Indiretos.

Contudo, e em que pese sua notável relevância para o tema, o mercado não é o único arranjo que deve ser considerado quando estudamos a relação entre Estado e particulares. Nesta dissertação, estudaremos brevemente outras duas modalidades de arranjo institucional possíveis (hierárquicos e híbridos) com a finalidade de compreender a influência de normas indutoras no comportamento de agentes econômico.¹²⁰

2.1.3.1 Arranjos institucionais híbridos e incentivos fiscais

Arranjos institucionais especificam as regras de acordo com as quais agentes interagirão entre si. Determinam quais são os agentes habilitados a realizar

¹¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 44-45.

¹²⁰ Os arranjos institucionais estudados nesta Dissertação não são os únicos possíveis, e não pretendemos esgotar esse tema nestes estudos. É valioso comentar o resultado da pesquisa de Elinor Ostrom, que a conduziu ao Prêmio Nobel de Economia no ano de 2017 ao propor que a propriedade privada e controle governamental não são os únicos mecanismos possíveis para resolver conflitos no uso de bens comuns, refutando a teoria exposta no célebre texto *The Tragedy of Commons* publicado por Garret Hardin na Revista Science em 1968. OSTROM demonstrou em sua pesquisa que arranjos institucionais baseados em propriedade comum e controle social (empregados por algumas sociedades por ela pesquisadas, como as sociedades alpinas na Suíça, vilarejos no Japão e outras comunidades) são capazes de resolver problemas econômicos complexos, tais como o uso de bens comuns esgotáveis (OSTROM, Elinor. *Institutional Arrangements for Resolving the Commons Dilemma: Some Contending Approaches*. Bloomington: Indiana University, 1987 (Workshop in Political Theory and Policy Analysis).

uma transação, quais podem ser os objetos dessas transações e por meio de quais formas podem interagir. Como já adiantado, um clássico arranjo institucional é o mercado que, idealmente, é o *locus* em que as partes podem se substituir livremente, em que não há especificidades que determinam o objeto transacionado e inexistem vínculos entre os agentes. Nesse ambiente, os agentes são guiados, como pontuamos, por incentivos. São os ganhos e perdas monetárias, e somente esses fatores, que determinam as decisões adotadas por cada um dos agentes participantes desse arranjo.¹²¹

Contudo, como já adiantamos, o mercado não é o único tipo de arranjo institucional possível. Existem também arranjos dotados de características hierárquicas, cujo desenho pressupõe a vinculação entre as partes que se relacionam, de maneira que suas ações são pautadas pela obediência a regras e não têm a liberdade de interação como pressuposto. Os incentivos – ou, em outra palavra, os preços – estão ausentes nesses arranjos, nos quais as partes se organizam hierarquicamente e se relacionam pautadas por comandos e controles administrativos. Um exemplo típico de arranjo institucional hierárquico é a interação entre agentes dentro da estrutura organizacional vertical de uma firma.

Há, ainda, outro modelo de arranjo que nos importa estudar, o qual mescla características típicas de mercado com outros aspectos dos arranjos hierárquicos. Os chamados arranjos institucionais híbridos combinam incentivos e controles administrativos, mesclando a obediência a regras determinadas com a preservação de independência dos agentes.

Setores regulados são exemplos de arranjos híbridos. Os agentes são estimulados a agir pautados por incentivos (como, por exemplo, as tarifas recebidas em razão da prestação do serviço regulado) mas também se sujeitam a controles administrativos. Nesse exemplo, é a especificidade do objeto de investimento¹²², que usualmente é muito custoso e tem grande importância para o Estado, que impõe a necessidade de implementação de mecanismos de controle:

¹²¹ WILLIAMSON, Oliver. E. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press, 1985.

¹²² Investimentos associados ao processo de transformação econômica envolvem ativos com elevado grau de especificidade, voltados a uma aplicação específica. É o caso de investimentos em infraestrutura, indispensáveis ao plano desenvolvimento de um Estado. São investimentos de grande escala, com alta especificidade de localização e muito custosos. Por essas razões, a promoção desses investimentos dependeria do envolvimento de um agente estatal, que esteja alheio à lógica privada de incentivos que torna os agentes privados naturalmente refratários aos riscos e custos envolvidos no investimento em ativos dotados de elevada especificidade.

Uma vez que o processo de desenvolvimento envolva elevados investimentos em ativos específicos, algum tipo de ação do Estado provavelmente se fará necessária. [...] Uma vez que o mercado não é o único tipo de arranjo institucional que pode promover o desenvolvimento, duas opções alternativas se colocam para políticas públicas visando ao desenvolvimento econômico: o emprego de hierarquias – o modelo tradicional de órgãos da administração direta, ministérios ou empresas estatais controladas politicamente – ou a utilização de modelos híbridos, o que no caso significa reunir organizações públicas ou privadas em um mesmo arranjo institucional com vistas à consecução de determinados objetivos econômicos. [...] A combinação de elementos heterogêneos na forma de incentivos e controles impões dinâmicas de interação, riscos de conflitos e dificuldades de coordenação que são distintos no arranjo híbrido tanto em relação à hierarquia quanto em relação ao mercado.¹²³

Nesses modelos de arranjos institucionais híbridos, o Estado superpõe-se aos interesses individuais privados para se posicionar como centro estratégico de coordenação de agentes. Ciente de seus objetivos, o Estado atua para reformular o processo de escolha dos agentes privados com a intenção de induzi-los a atuar conforme seu plano de desenvolvimento.¹²⁴ A interação entre Estados e particulares por meio da instituição de Gasto Tributários Indiretos só pode ocorrer dentro de um ambiente institucional híbrido – que permita a liberdade de ação do particular, mas sujeite-o a controles administrativos.

Sobre o mesmo tema da coordenação econômica exercida pelo Estado, BRESSER PEREIRA sintetiza que

[...] está implícito que a coordenação do sistema econômico no capitalismo contemporâneo é de fato realizada não apenas pelo mercado, como quer o neoliberalismo conservador de alguns notáveis economistas neoclássicos, mas também pelo Estado: o primeiro coordena a economia através de trocas, o segundo, através de transferências para os setores que o mercado não logra remunerar adequadamente segundo o julgamento político da sociedade.¹²⁵

A intervenção por indução não afasta o mercado. Ao contrário, o pressupõe, uma vez que se vale de meios de convencimento que apenas são possíveis se

¹²³ GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha. *Capacidades Estatais e Democracia: A Abordagem dos Arranjos Institucionais para análise de políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2014, p. 63.

¹²⁴ CHANG, Ha-Jun; ROWTHORN, Robert. *The Role of the State in Economic Change*. Oxford: Clarendon Press, 1995. p. 41.

¹²⁵ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Estado dos Anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova*, n. 45, 1998, p. 51. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_estado_dos_anos_90.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2017.

situados em um ambiente em que o destinatário da norma pode optar pela conveniência de adotá-la, ou não. Justamente por essa razão, são denominados “*market-based incentives*”¹²⁶.

2.1.3.2 Impactos econômicos carecem de justificativa

Market-based incentives, tais como os Gastos Tributários Indiretos, são políticas econômicas pertencentes a um ambiente institucional híbrido. São instituídos com a intenção de intervir sobre o Domínio Econômico por meio do direcionamento incentivado da atividade de agentes particulares. Sendo essa a sua finalidade, podemos aferir que a eficiência dessas medidas dependerá do alinhamento entre três fatores: os objetivos desenvolvimentistas perseguidos pelo Estado quando os instituiu; a percepção dos agentes participantes quanto aos esses incentivos; e a atuação desses mesmos agentes no mercado.

Se, após sua instituição, é verificado que: *i)* o gasto tributário indireto é capaz de promover a atividade incentivada; e *ii)* que a prática dessa atividade leva ao objetivo inicialmente pretendido, a norma é eficiente – o que é suficiente para justificar os impactos econômicos que dela decorrem. Por outro lado, se é verificado que o gasto tributário indireto é incapaz de promover a atividade que almejou, a norma tributária carece de eficiência, e, portanto, os consequentes impactos econômicos não são justificáveis. Não basta, portanto, verificar a legalidade dos Gastos Tributários Indiretos. É fundamental perquirir sobre os resultados que logrou atingir, especialmente se considerarmos os efeitos indiretos que decorrem dessas medidas.

A renúncia de receita decorrente da implementação dessa modalidade de política econômica, como vimos, é uma forte razão pela qual argumentar que os Gastos Tributários Indiretos que não têm sua eficiência testada não se justificam. Especialmente se considerarmos a tendência à perpetuidade dessas medidas uma vez instituídas, como já comentamos.

Em que pese a existência de comandos legais nesse sentido, o monitoramento dos Gastos Tributários Indiretos ainda não é abrangente, e em grande parte restringe-se ao acompanhamento do montante de receita renunciada, e

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

não chega a ponderar sobre sua eficiência. Seja em razão da insuficiência dos mecanismos de controle interno de resultado, seja em razão da incompletude ou carência de técnica na redação dos objetivos pretendidos pela norma¹²⁷, os exames a respeito dos resultados obtidos com as políticas tributárias não são bastantes para mensurar a eficiência dessas medidas. Consequentemente, a escassez de pesquisas adequadas à verificação da eficiência dos incentivos fiscais levaria à ineficácia da limitação legal contida na Lei de Diretrizes Orçamentárias, quanto à limitação de prazo de vigência de cinco anos.

Assim, os incentivos tenderiam a ser prorrogados indefinidamente sem serem considerados seus impactos econômicos¹²⁸, sobre os quais discorreremos detidamente a seguir. Adiante, serão identificados quatro diferentes grupos de impactos econômico que, em razão de suas reverberações negativas, apenas podem ser justificados se o Gasto Tributário é eficiente na promoção de seus objetivos. São eles, a influência exercida por grupos econômicos, o aumento da complexidade do sistema tributário, a regressividade, e as distorções alocativas.

2.1.3.2.1 Influência de grupos econômicos na formulação de políticas

Sobre a influência de grupos econômicos e suas consequências para o nosso campo de estudos, BECKER assevera que as decisões políticas tomadas por agentes públicos são determinadas pelos esforços engendrados por particulares – atuando individualmente e em grupo – para alcançar seus próprios interesses.¹²⁹ Dentre os diversos interesses perseguidos estão as políticas tributárias, que são compreendidas por esse autor como instrumentos aptos a ampliar o bem-estar dos grupos de pressão mais influentes.

O autor demonstra que a tributação e os subsídios se relacionam pela identidade entre receitas e despesas: o total dos recursos arrecadados com a

¹²⁷ Como será demonstrado mais à frente neste Capítulo II, a importância de ser definido de maneira precisa e técnica qual é o objetivo pretendido com a norma indutora é justamente o de formar um parâmetro, com o qual os resultados obtidos podem ser comparados. Não existindo um parâmetro bem definido e que permita a comparação entre aquilo que foi idealmente almejado (“*rôle*”) e o que de fato foi atingido (“*contrôle*”), o controle de resultados é impossível. Sobre o assunto, ver MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 21.

¹²⁸ GELCER, Daniel. *Incentivos fiscais, desconcentração industrial e desenvolvimento regional*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2017, p. 117.

¹²⁹ “The economic approach to political behavior assumes that actual political choices are determined by the efforts of individuals and groups to further their own interests” (BECKER, Gary S. Competition Among Pressure Groups for Political Influence. *Working Paper*, Chicago: Center for the study of the economy and the State, University of Chicago, v. 23, 1982, p. 1).

tributação equivale (identidade matemática) ao total dos recursos disponíveis ao Estado para conceder subsídios. Essa equação implica em concluir que a influência de um grupo para reduzir seus tributos, ou ampliar seus subsídios, afeta a formulação de políticas tributárias e certamente influenciará a tributação e os subsídios de outro grupo, além de impactar a carga fiscal a que ele próprio se sujeita. Essas proposições denotam que a instituição, manutenção ou extinção de Gastos Tributários Indiretos pode ser determinada não pela sua adequação ou pela sua eficiência, mas pela pressão que eventualmente exista sobre os agentes públicos.

A captura do interesse público por grandes participantes do mercado é também notada por STIGLER¹³⁰, que demonstra como o processo político de produção de normas regulatórias, nos Estados Unidos, é dominado por grupos econômicos. Esses agentes utilizam seus recursos financeiros para obter do Estado a produção de normas cujo conteúdo lhes favoreça – principalmente normas de caráter regulatório. Esse favorecimento decorre da imposição coercitiva, pelo próprio Estado, de normas que beneficiam grupos econômicos dominantes, seja por meio de subsídios diretos, seja por meio de imposições regulatórias que dificultam a entrada de novos participantes no setor. Já comentamos neste trabalho como o fenômeno da captura do interesse público ocorre também aqui, em terras pátrias

A própria configuração dos arranjos de planejamento e instituição de Gastos Tributários Indiretos propicia o fenômeno da captura, uma vez que a intervenção Estatal ocorre por meio de concessão de vantagem fiscal a empresas privadas, esperando o Estado uma contrapartida em retribuição. A neutralização desse potencial de desvio de finalidade depende da possibilidade de verificação do cumprimento das contrapartidas exigidas pelo Estado. Ou seja, a eficiência de um Gasto Tributário Indireto dependerá da existência de mecanismos de controle de reciprocidade do agente particular, cujo monitoramento não é trivial.

A consequência danosa do fenômeno da captura relaciona-se à turbação da concorrência em um mercado regulado. A conformação regulatória de um determinado mercado – notadamente por meio do controle de entrada de novos

¹³⁰ STIGLER, George J. The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, New York, v. 2, n. 1, Spring 1971, p. 365.

competidores, restrição a produtos substitutos e controle de preços¹³¹ – afeta artificialmente a sua concorrência. Se as razões que amparam essa atuação da administração residem não na avaliação estatal dos objetivos que com elas pretende-se obter, mas sim, nos desejos de grupos privados, a intervenção regulatória não se se justifica.

O fenômeno da captura é apontado como uma das causas que compõem as possíveis razões pelas quais sistemas regulatórios, que incluem normas tributárias indutoras, falham. A eficiência da regulação depende também de o comportamento do regulador estar alinhado ao objetivo pretendido pela norma, o que pode ser atrapalhado pelo poder de captura daqueles que são regulados – cujas vozes soam alto dentro de um sistema político-legislativo. Mas não é apenas a permissividade do sistema político, aliada ao poderio econômico de agentes e setores regulados, que propicia a captura de partes do sistema regulatório. A assimetria informacional também favorece esse fenômeno da captura do interesse público pelos regulados nas situações em que são eles próprios os grandes *experts* de seus respectivos setores.¹³²

Esse fenômeno é particularmente notado em setores muito específicos e técnicos ou muito regulados. Exemplificam essas hipóteses a indústria de bebidas, que se sujeita a uma sistemática de tributação bastante específica, ou o mercado de telecomunicações, densamente regulado. Não raras vezes a norma tributária indutora é prevista como parte de um pacote de regulação maior, que abrange outros mecanismos de intervenção, como o desenho de normas de conduta e restrições às atividades dos agentes regulados.¹³³ É o caso, por exemplo, das

¹³¹ STIGLER, George J. The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, New York, v. 2, n. 1, Spring 1971, p. 366.

¹³² “Too often, the regulatory system gets captured by those that are supposed to be regulated. They are, after all, the “experts” who understand the system. The risk is especially severe in a political system as ours, which is highly dependent on campaign contributions. But capture also occurs in a more subtle way: through the promulgation of ideas. When AT&T was threatened with a breakup under antitrust laws, its supporters objected that what mattered was not the actual level of competition. Similarly, the financial sector in recent years actively promoted the idea that markets could be self-regulating. The current system has made regulatory capture too easy. The voices of those who have benefited from tax regulation is strong; the perspective of the investment community have been well represented” (STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failures. In: MOSS, David; CISTERNINO, John (Eds.). *New Perspectives on Regulation*. Cambridge: The Tobin Project, 2009, p. 18).

¹³³ STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failures. In: MOSS, David; CISTERNINO, John (Eds.). *New Perspectives on Regulation*. Cambridge: The Tobin Project, 2009, p. 12.

normas que são instituídas com a intenção de direcionar o comportamento dos participantes do mercado financeiro e de capitais.¹³⁴

Nos Estados Unidos, a participação pública no processo normativo das agências reguladoras é chamado de “*regulatory negotiation*” ou, simplesmente, “*reg-neg*”¹³⁵. Antes da publicação do projeto normativo, a Administração convoca representantes dos interesses afetados para sessões de negociação conduzidas por um mediador. O objetivo é que todos os envolvidos examinem as propostas regulatórias a fim de que possam juntos chegar a um acordo formal sobre como deve ser a sua estrutura da normal final. As vantagens de um procedimento negociado de elaboração de conteúdo regulatório estariam relacionadas à maior aceitação da norma produzida e redução das discrepâncias entre a prática e a previsão normativa, reduzindo o potencial de confronto entre os envolvidos e otimizando seus resultados. A mesma lógica poderia ser importada para o desenho de Gastos Tributários Indiretos.

Antes de serem implementadas alterações à regulação ou à estrutura tributária normal imposta sobre setores específicos, é fundamental buscar a participação de representantes desses mercados para que participem ativamente no processo de desenho da política. A ausência de interlocução entre os agentes públicos e privados nesse contexto pode levar à produção de normas que implique em procedimentos impraticáveis ou muito custosos para parte dos seus destinatários, reduzindo, desde a largada, a potencial eficiência do benefício fiscal.

Ademais, a formalização do processo de negociação entre os envolvidos dá transparência aos seus atos, reduzindo a possibilidade de o particular oportunamente angariar benefício em detrimento do Estado. Percebemos, então,

¹³⁴ Tratamos aqui, por exemplo, da regulação imposta ao mercado de câmbio. Intensamente regulado pelo Banco Central, que expede normas e circulares classificando e limitando a entrada e saída de recursos do país, o câmbio – ou o volume e a direção dos fluxos financeiros que o conformam – são também influenciados por variáveis tributárias, além de outras normas de caráter regulatório: “These interventions take a variety of forms. Some are more intrusive than others. Some are more robust than others; that is, they can withstand attempts at circumvention. In recent decades, policy has focused on the design of packages of intervention that are robust, recognizing that the costs of the failure of the intervention are typically on an order of magnitude greater than the costs of the interventions themselves. In financial markets, interventions include: (a) disclosure of information; (b) restrictions on incentive schemes (including conflicts of interest); (c) restrictions on ownership; (d) restrictions on particular behaviors; and (e) taxes designed to induce appropriate behaviors” (*ibid.*, *loc. cit.*).

¹³⁵ SOUZA, Rogerio Pagani de. Participação Pública nos Processos Decisórios das Agências reguladoras: reflexões sobre o Direito brasileiro a partir da experiência norte-americana. *Fórum Administrativo* – FA, Belo Horizonte, v. 2, n. 16, p. 752-760, jun. 2002.

que não é a interlocução entre particulares e o Estado que é problemática; mas notamos que a assimetria informacional que dá causa e permeia essa aproximação entre agentes públicos e privados pode favorecer a captura do interesse estatal pelos interesses particulares envolvidos se não houver transparência no processo colaborativo de produção de normas regulatórias e tributárias.

A influência predadora exercida por grupos de maior dominância contrapõe-se ao controle social exercido pelo incremento de instrumentos de participação popular na gestão pública. A democracia participativa, baseada na abertura do Estado a uma participação popular maior do que a admitida na democracia representativa, surge para reforçar os controles sobre a Administração Pública¹³⁶ em face da percepção das limitações do sufrágio enquanto único instrumento de participação.¹³⁷ No Item seguinte desta dissertação trataremos com cuidado sobre o assunto do controle administrativo de políticas econômicas e seus diversos mecanismos – dentre os quais, o controle social exercido pelos cidadãos inseridos em um contexto democrático.

Quando tratamos da pressão exercida por certos grupos, estamos nos referindo mais a conjuntos institucionais do que a um coletivo de pessoas. Confederações, indústrias, agrupamento setoriais e grupos econômicos são os grandes agentes da captura do interesse público em benefício de desejos particulares restritos, e em detrimento da adstrição à finalidade coletiva e bom uso dos recursos públicos. A participação popular legítima por meio de audiências públicas, direito de petição, consultas, ouvidorias e ações coletivas, das quais qualquer cidadão, partido político ou associação podem ser parte não apenas contrapõem-se ao fenômeno da captura como também, se incrementadas, teriam o poder de contê-lo.

¹³⁶ “[...] os instrumentos de controle da Administração Pública relacionam-se com o fenômeno da democracia ou, em outras palavras, é necessário reconhecer que o aperfeiçoamento das instituições democráticas influencia diretamente no amadurecimento dos sistemas de controle da Administração Pública. Seguramente não interessa a governos autoritários ou a ditaduras que a Administração Pública seja controlada, senão como forma de torná-la mais centralizada. É na democracia que se fertilizam os diferentes instrumentos de controle sobre a Administração, como salvaguarda contra o arbítrio e o capricho dos governantes” (PEREZ, Marcos Augusto. Controle da Administração Pública no Brasil: um breve resumo do tema. *Revista Fórum – Notícias*, Belo Horizonte: Fórum, 17 jul. 2018. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/noticias/controla-da-administracao-publica-no-brasil-um-breve-resumo-do-tema/>>. Acesso em: 17 abr. 2017).

¹³⁷ Id. *A Administração pública Democrática*: institutos de participação popular na administração pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 35.

Com isso, não queremos dizer que toda a influência que é exercida de maneira coordenada por organismos institucionais é deletéria à administração pública. Inclusive porque, muitas vezes, ela é necessária para concertar detalhes técnicos – especialmente se considerarmos normas de implementação de políticas voltadas para indústrias muito especializadas e técnicas. Em suma, o que defendemos é que a existência de canais de participação coletiva dos quais participem todos os membros da sociedade, inclusive confederações, tende a aumentar o grau de transparência da relação entre agentes públicos e privados, incentivando a prática da boa administração pública.

2.1.3.2.2 Complexidade do sistema tributário

A dificuldade e os custos relacionados à compreensão de um sistema tributário repleto de desvios e exceções também configura outro fator que favorece grandes grupos econômicos e gera distorções. A análise sobre a eficiência de uma norma não deve considerar somente os efeitos de seus dispositivos, devendo também calcular os custos incorridos para que seus resultados sejam verificados. É importante que sejam considerados, além dos custos de conformidade, as despesas relacionadas ao seu controle e à sua execução.

Um sistema tributário excessivamente complexo traz custos aos contribuintes¹³⁸, os quais devem estar em conformidade com suas regras, respeitando todos seus prazos e obrigações. A atividade de compilar essas regras, interpretá-las, colher os dados que são exigidos, reportá-los e fazê-lo de acordo com os prazos e demais regras procedimentais estabelecidas é custosa. Mais dispendiosa ainda será a atividade de conformar-se a regras inseridas dentro de sistemas complexos, repletos de comandos dúbios, exceções e desvios.

O próprio texto normativo deve ser elaborado de forma a evitar potenciais dificuldades de interpretação que impeçam os contribuintes de bem atender aos comandos normativos, o que acarretaria falta de previsibilidade e, como consequência em sua dimensão jurídica, insegurança.¹³⁹

¹³⁸ Sobre o tema de “*administrative costs*”, ver: POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 8th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998, cap. 16.

¹³⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Legislador Tributário Precisa de Mais Clareza pra Criar Segurança Jurídica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 15 maio 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-15/estado-economia-legislador-tributario-clareza-seguranca-juridica>>. Acesso em: 20 maio 2019.

Também ao Estado a complexidade excessiva traz despesas, uma vez que encarece os mecanismos de controle e fiscalização.¹⁴⁰ A imposição de mecanismos de controle demasiadamente complexos é custosa à Administração. Não somente em razão dos gastos relacionados à implementação e monitoramento dessas ferramentas, mas também por conta da perda de eficiência organizacional decorrente da excessiva burocracia.¹⁴¹

Normas tributárias que são planejadas e instituídas como mecanismos de desoneração, mas são desenhadas de maneira a aumentar o grau de complexidade do sistema, acabam por conferir o efeito inverso ao contribuinte. A elevada complicação da estrutura normativa, ou os engenhosos trâmites relacionados ao cumprimento de obrigações acessórias, amplia os gastos com custos de conformidade.¹⁴² Créditos tributários, deduções e exclusões são exemplos de desvios do padrão normal de tributação que impõem elevados custos para o contribuinte, tanto em razão da maior dificuldade em atender às regras, quanto em razão do saliente grau de incerteza quanto ao valor do tributo devido após considerados todos os desvios.

A escolha por um sistema tributário repleto de exceções agregadas às já complexas proposições que definem a estrutura normal do imposto afeta diretamente a eficiência das normas tributárias indutoras enquanto política econômica. Tomando como premissa o fato de que os agentes são racionais, certamente os custos envolvidos na adoção, controle e, eventualmente, judicialização das exceções à norma tributária serão considerados no momento de

¹⁴⁰ Sobre o assunto, POSNER propõe a análise de qual seria a melhor norma para avaliar a quem pertence a propriedade de um búfalo que, após ser exaustivamente cassado por A, é abatido por B. A norma mais justa, e com a qual todos provavelmente concordariam antes de iniciadas as caçadas, seria a aquele que concedesse a propriedade àquele que teve o maior esforço. Contudo, a norma que parece ser a mais justa, é também a que imputa a todas as partes envolvidas maior custo de controlá-la, e maior incerteza quanto à decisão judicial sobre o caso em um eventual litígio. A preservação da atividade de caça, então, é mantida quando é eleita a regra menos justa, mas que impõe menores custos de controle, em detrimento da regra mais justa, que imporá elevados custos de controle e expandiria a incerteza quanto à sua execução (ver: POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 8th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998, p. 57-61).

¹⁴¹ “É certo que as irregularidades praticadas no âmbito do serviço público têm um elevado custo social e material. Entretanto, também as políticas voltadas para a redução dessas irregularidades têm seu custo. E esse pode ser tanto direto (representado pelas estruturas específicas de controle, em termos de recursos humanos e materiais) como indireto (traduzido, de modo abrangente, pela perda de eficiência organizacional, ou, em outras palavras, pelo aumento da burocracia)” (SANTOS, Homero. O Controle da Administração Pública. *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 75, jan. 1998, p. 64 Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1042>>. Acesso em: 24 maio 1990).

¹⁴² POSNER, op. cit., p. 655.

tomada de decisão. É possível que a conduta almejada e incentivada pelo Estado por meio de Gasto Tributário Indireto jamais seja adotada pelos agentes em razão dos custos de conformidade a ela relacionados.

Ao tratar sobre o tema, SURREY faz diversas críticas à adoção de Gastos Tributários (*tax expenditures*, no termo originalmente empregado pelo autor) enquanto política econômica, muitas delas a respeito da ineficiência em parte relacionada à excessiva complexidade do sistema, inclusive quanto à transferência ao particular do poder de dar destinação aos recursos do Estado. Normas tributárias que tenham seus mecanismos de conformidade e recolhimento desenhados de maneira a prezar pela eficiência, evitando-se o desperdício de recursos públicos e particulares com custo de conformidade, são desejáveis a todos os atores participantes do arranjo institucional.¹⁴³

Cabe comentar, também, que os próprios mecanismos de controle envolvem custos de implementação e conformidade, e que eles próprios devem ter sua eficiência ponderada, no sentido de aproximar o poder político de seus administrados. Controles meramente formais, que se sobrepõem uns aos outros mas não são capazes de efetivamente aferir o quanto da atividade administrativa é revertida em benefício do administrado, não justificam seus próprios custos. Ao invés de melhorar a prestação do serviço público por meio do controle da qualidade dos seus resultados, mecanismos de controle burocráticos e ineficientes significam novos entraves ao bom funcionamento da Administração.

O controle não é o um fim em si mesmo. Um sistema que preveja múltiplos mecanismos formais de fiscalização, mas que não seja responsivo e consequencialista, não é eficiente, pois não logra atender as necessidades coletivas que justificam o agir administrativo.¹⁴⁴ O imperativo de que o controle administrativo

¹⁴³ "All groups favour and lobby for efficient taxes (taxes with lower deadweigh costs) because they improve the welfare of subsidized as well as taxed groups since taxpayers would produce less pressure" (BECKER, Gary S. Competition Among Pressure Groups for Political Influence. *Working Paper*, Chicago: Center for the study of the economy and the State, University of Chicago, v. 23, 1982, p. 32).

¹⁴⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*. Belo Horizonte, v. 9, n. 100, abr. 2010, p. 7.

deve ser racional e simples, superando a pura formalidade, decorre de comando legal, que não pode deixar de ser observado.¹⁴⁵

2.1.3.2.3 Transferência de recursos ao particular e regressividade

Conforme abordamos no primeiro Capítulo desta dissertação, a hipótese tributária e o seu consequente, em conjunto, desenham o campo de incidência da norma tributária e determinam a estrutura normal do tributo. Por sua vez, a isenção, e outros benefícios tributários que reduzem a carga a que se sujeita o contribuinte, representam recortes à essa estrutura regular.

Utilizemos como exemplo o imposto que incide sobre a renda. A sua hipótese tributária contém as provisões estruturais necessárias para a imposição normal desse imposto. É o conceito do que se define por “renda”; os períodos de apuração; a base de cálculo; a alíquota. São, portanto, as provisões que dão o contorno normal da tributação da renda. Já as isenções, ou benefícios fiscais, são preferências encontradas no regime de tributação da renda que se desviam da estrutura normal e são desenhadas para favorecer um determinado grupo, indústria, classe ou setor. Usando precisamente o termo definido nesta dissertação, o Gasto Tributário recorta o campo de incidência do imposto, reduzindo o montante que será recolhido pelo contribuinte na tentativa de induzi-lo (em razão dessa redução de carga tributária) a praticar a atividade incentivada.

Repise-se que o Estado poderia optar por outras formas de favorecer um determinado grupo específico e poderia fazê-los de maneira direta, como por meio de subvenções, empréstimos subsidiados ou outros tipos de assistência. Todavia, opta por desenhar desvios à estrutura normal do imposto a fim de orientar a conduta dos contribuintes e, assim, atingir uma finalidade socioeconômica específica.

SURREY traz um elemento relevante a ser considerado na discussão sobre a escolha do Estado entre intervir atuando diretamente ou indiretamente, destacando a “comissão” paga pelo Estado para que o agente econômico atue em seu favor. Para melhor esclarecer essa questão, transcrevemos:

This ‘comission’ results when a tax expenditure is granted to one person, the ‘first order beneficiary’ [...] but the real object of the tax expenditure is another party – the intended beneficiary. [...] As a

¹⁴⁵ “Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de contrôles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco. Decreto Lei 200/67.”

consequence, the first-order beneficiary (the direct tax payer recipient) receives in effect a ‘comission’ for acting as the intermediary or ‘messenger’ who delivers the tax subsidy benefits to the second-order or intended beneficiary (and to others as the subsid moves through the economy.¹⁴⁶

Segundo o autor, a medida da ineficiência dessas medidas é justamente o valor da “comissão” que é paga pelo Estado aos agentes particulares.

A ineficiência relacionada à transferência, do Estado ao particular, do poder de agir soma-se ao efeito regressivo (ou “*up-side down*”, no termo empregado originalmente pelo autor) dos Gastos Tributários Indiretos quanto à equidade e a redistribuição de recursos¹⁴⁷, uma vez que apenas atingem aqueles que estejam integrados ao sistema tributário e favorecem em maior medida¹⁴⁸ aqueles que mais pagam imposto e que, portanto, pertencem ao grupo social mais abastado (considerando o imposto incidente sobre a renda, que tem como fato gerador signos presuntivos de riqueza).

Em dezembro de 2017, a Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda (SEAE) publicou estudo elaborado com o objetivo de entender de que forma o pagamento de impostos e contribuições e os diversos programas de transferências de renda do Governo para a sociedade, inclusive Previdência, impactam a distribuição de renda para as famílias. Uma das muito interessantes análises que constam neste estudo analisa a distribuição das deduções de despesas com saúde e com instrução da base de cálculo do IRPF.¹⁴⁹ Transcrevendo a conclusão constante no próprio estudo:

[...] observa-se que essas deduções são fortemente concentradas no último quintil da distribuição de renda, os 20% mais ricos, particularmente as deduções relativas a despesas com saúde, para as quais não há limite legal. Em 2015, as renúncias de receita do IRPF relativas às deduções (da base de cálculo do imposto) de despesas com saúde e com educação foram, respectivamente, em

¹⁴⁶ SURREY, Stanley S. *The Tax Expenditure Concept and The Budget Reform Act of 1974*, Boston College Law Review, v. 17, n. 5, June 1976, p. 705.

¹⁴⁷ “There is thus one set of generalizations that can be made about the choice of the tax system to provide government assistance – the assistance is likely to be provided in an up-side down manner and to be skewed to favor those already well-off (ibid., p. 693).

¹⁴⁸ VILLELA, Luís Arruda. *Gastos Tributários e Justiça Social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 15.

¹⁴⁹ Cabe comentar que a classificação das deduções da base de cálculo do IRPF como benefício fiscal não é uníssona. Parte da doutrina entende que esse mecanismos é parte da composição da estrutura normal desse imposto.

torno de R\$ 12 bilhões e R\$ 4 bilhões, equivalente a quase 12% do imposto arrecadado em 2015.¹⁵⁰

Essa constatação evidencia o efeito perverso que a utilização de incentivos fiscais pode trazer à já desigual situação da distribuição de renda no país. Ademais, a compreensão sobre o fenômeno da regressividade, intrínseco ao desenho dessa espécie de norma, leva à percepção sobre a importância de averiguar quem são os beneficiários dos recursos públicos indiretamente investidos, e qual é a sua repercussão na economia. Essa tarefa revela-se, essencialmente, na análise do quanto o Gasto Tributário é desejável, contrapondo os seus custos aos resultados com ele alcançados.

A reflexão a respeito do potencial regressivo do Gasto Tributário deve ser realizada ainda muito cedo, desde o momento de definição dos objetivos pretendidos pela medida. Note-se que a ineficiência da qual tratamos neste tópico não se refere ao não aproveitamento, pelo particular, do benefício fiscal instituído. Refere-se, na realidade, ao erro na formulação dos objetivos pretendidos, e no desenho da estratégia de como alcançá-los – falha essa que pode ser impulsionada pela pressão exercida por grupos influentes. Essa falha estaria refletida na norma que é desenhada, implementada e, apesar de aproveitada pelo particular (que deixa de recolher a tributação que normalmente lhe seria imposta, reduzindo o montante de receita que será percebido pelo Estado), é incapaz de promover o objetivo para o qual foi instituída. Isso ocorrerá sempre que as atividades eleitas pela política e performadas pelos particulares não sejam aptas a promover o desenvolvimento do setor em que foram incentivados a atuar.¹⁵¹

Ainda, cabe comentar que a análise dos efeitos econômicos de um tributo não deve estar circunscrita à ponderação sobre o modo como esses recursos são arrecadados. Deve-se ir além, para averiguar a maneira como são gastos. Se uma norma se dizendo progressiva atinge mais severamente àqueles que demonstram possuir maior riqueza, porém os recursos com ela angariados são destinados a

¹⁵⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico. *Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil*. Brasília, dez. 1997. p. 15. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em 19 maio 2019.

¹⁵¹ “The typical regulatory agency operates with reasonable efficiency to attain deliberately inefficient or inequitable goals set by the legislature that created it” (POSNER, Richard A. *Theories of Economic Regulation*. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, New York, v. 5, n. 2, Autumn 1974, p. 337).

atender um grupo ainda mais abastado do que o grupo que os recolheu, o efeito econômico do tributo não é o de progressividade, mas sim, de regressividade.¹⁵²

2.1.3.2.4 Distorções alocativas e ineficiência

Ainda sobre os efeitos dos Gastos Tributários na economia, STIGLER faz uma interessante ponderação sobre as distorções que essas normas impõem à atividade econômica e relativiza esses efeitos a depender da eficiência dessas políticas na promoção de seus objetivos.

O autor aborda uma política que pretende redistribuir a renda originalmente alocada pelo mercado e trata sobre os parâmetros que devem ser considerados quando da análise de eficiência dessa mesma norma. Pontua que a eficiência de uma medida deve ser julgada não somente considerando a busca pela eficiência econômica, mas também a busca pela finalidade pretendida pela sociedade com a prática analisada.¹⁵³

Se a ponderação sobre a eficiência de uma norma não fosse relacionada ao objetivo que ela própria pretende atingir, políticas econômicas desenhadas para realocar os resultados obtidos livremente pelo mercado (que, presume-se, é eficiente) já nasceriam ineficientes, independentemente de qual resultado obtivessem. Seguindo exemplo brevemente pontuado pelo autor em sua obra, a eficiência de uma política que tem por finalidade redistribuir renda por meio de

¹⁵² "Strictly speaking, even this is true only if the money needed to finance the alternative plans, or made available to the government as a result of the plans, is raised and spent in a way that is precisely neutral with respect to the wealth distribution. The point is simply this: even a highly regressive tax will aid wealth equality if the money it raises is all spent to benefit the poorest citizens. And even a system with outdoor relief for the idle rich aids wealth equality if the funds it requires are raised by taxing only the wealthiest of the wealthy. Thus whenever one speaks of taxing program, spending program, or a system of entitlements as progressive or regressive, one must be assuming that the way the money is spent (if it is a tax) or the way it is raised (if it is a spending program) does not counter the distributive effect of the program itself" (CALABRESI, Guido; MELAMED, A. Douglas. Property Rules, Liability Rules, and Inalienability: one view of the cathedral. *Harvard Law Review*, v. 85, n. 6, p. 19-33, Apr. 1972, p. 1.100).

¹⁵³ "When a society wishes, for example, to give more income to a group than the Market provides, we may surely analyze the efficiency with which this is done. In this latter view, every durable social institution or practice is efficient, or it would not persist over time. New and experimental institutions or practices will rise to challenge the existing systems. [...] Tested institutions and practices found wanting will not survive in a world of rational people. To believe the opposite is to assume that the goals are not desirable: who would defend a costly practice that produces nothing? So I would argue that all durable social institutions, including common and statute laws, must be efficient. Here I depart from the theory developed by Richard Posner that the common law (but not always statute law) seeks economic efficiency. I shall argue that efficiency is to be judged in respect to the goals one seeks" (STIGLER, George J. Law or Economics? *The Journal of Law and Economics*, Chicago: The University of Chicago Press, v. 35, n. 2, Oct. 1992, p. 458).

tributação em bases progressivas deve ser ponderada a partir da sua capacidade de realocar recursos conforme os objetivos sociais pretendidos pela própria política. A análise sobre a eficiência de uma política tributária que pretende um fim social, almejado pela coletividade, transcende a análise da economicidade da medida.

POSNER também relativiza os impactos econômicos decorrentes de distorções alocativas quando considerada uma norma tributária que tem objetivos sociais que vão além da arrecadação de recursos. Ao considerar que a tributação de uma atividade gera incentivos aos agentes a praticar outra atividade distinta, presume-se que a atividade mais tributada era justamente a mais produtiva (se não o fosse, não haveria necessidade de usar tributação para induzir os agentes a trocar de atividade). O efeito de substituir uma atividade mais produtiva por outra, menos produtiva (“*substitution effects*”), reduz a eficiência na alocação de recursos. Porém, como já pontuado, não é sempre a eficiência econômica a meta pretendida pela norma. Os objetivos distributivos de uma política tributária colidem com as tentativas de minimizar a ineficiência de alocação de recursos, mas esse confronto não torna a própria norma ineficiente.¹⁵⁴

Outra questão que deve ser considerada é que o benefício que resulta da instituição de um Gasto Tributário Indireto não é uma benesse ao contribuinte, mas sim, um incentivo. Portanto, apenas se justifica em razão da presunção de que a conduta incentivada não seria praticada caso não existisse o benefício fiscal. Se assim não for, a renúncia de receita, que é consequência da instituição da política, importaria em desperdício de recursos públicos. Nas palavras de VILLELA:

No campo da efetividade, um argumento comum [a respeito das desvantagens da instituição de gastos tributários] é que os gastos tributários “perdem” para os gastos diretos porque um grande número de contribuintes recebe benefícios para fazer coisas que fariam normalmente, mesmo que não houvesse nenhum incentivo fiscal.¹⁵⁵

¹⁵⁴ “Taxing an activity creates an incentive to substitute another activity that is taxed less heavily. Presumably, however, this switch hers were more productively employed in the first activity; otherwise the imposition of tax would not have been necessary to induce them to switch to the second. Hence the tax reduced the efficiency with which resources are being employed. The inefficiency might have been avoided r at least reduced, without revenue loss, had the tax been designed to minimize substitution effects. Unfortunately, attempts to minimize allocative inefficiency may clash with distributive goals of tax policy” (POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 8th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998, p. 653-654).

¹⁵⁵ VILLELA, Luís Arruda. *Gastos Tributários e Justiça Social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981, p. 15.

A desoneração que não é seguida do incremento do investimento do setor beneficiado apenas melhora a margem de lucro da atividade, beneficiando o agente particular mas não impactando o ambiente econômico no sentido da promoção do desenvolvimento.¹⁵⁶ Caracteriza a mera transferência de recursos do Estado ao particular.

A percepção de que os Gastos Tributários Indiretos impactam a arrecadação de recursos ao Erário nos leva a compreender a importância de controlar o valor renunciado pelo Estado para a implementação de incentivos fiscais. Contudo, estimar o montante de receita que deixará de ser arrecadado não é suficiente para concluir pela pertinência ou pelo êxito de uma política econômica.

O controle dos resultados obtidos com a medida é fundamental para que seja possível perquirir se os objetivos almejados pela política foram logrados e se, portanto, a política pode dizer-se eficiente. O conceito de eficiência do ato administrativo decorre da evolução da percepção do papel do agente público enquanto representante tanto do Estado quanto dos cidadãos, perante os quais se responsabiliza.

Uma vez que se vale de norma tributária indutora para atingir seus objetivos, o Gasto Tributário Indireto tem sua eficiência dependente de sua capacidade de orientar a atuação de agentes econômicos na direção que almeja. Uma norma que institui Gasto Tributário Indireto, impactando negativamente a arrecadação de recursos, mas não é capaz de promover seus fins, é ineficiente.

É essa possível ineficiência da medida de justifica a importância de serem controlados os seus resultados.

2.2 CONTROLE DE RESULTADOS DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Até então, neste Capítulo, ativemo-nos a embasar a relevância de serem controlados os resultados obtidos por Gastos Tributários Indiretos. Concluímos que a renúncia fiscal a que corresponde essas medidas e os impactos econômicos que

¹⁵⁶ Em debate realizado na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP), no dia 28/08/2018, os economistas Franklin Serrano, Bresser-Pereira e Ricardo Bielshowsky debateram a relação entre desenvolvimento e política fiscal no Brasil. Um dos exemplos discutidos foi a desoneração do setor elétrico promovida em final do ano de 2012, a qual envolveu a negociação dos custos com a renovação dos contratos de concessão das geradoras e redução da carga tributária incidente na própria conta de energia. Segundo explorado na referida oportunidade, a renúncia de receita não obteve, como contrapartida, aumento no montante de investimento, denotando que pequenas variações no preço do insumo não conduzem ao desenvolvimento.

sua instituição impõe apenas podem ser justificados se as políticas em análise forem eficientes em induzir o comportamento de contribuintes e promover os objetivos para os quais foram propostas. Assim, justificar os impactos financeiros e econômicos de Gastos Tributários Indiretos sem controlar seus resultados é impossível.

Concluimos, então, que o controle de resultados, enquanto atividade de governança que precede as fases de elaboração e de implementação da política, é não apenas desejável como é, também, necessário. Agora, é chegado o momento de perquirimos se o controle o de resultados dos Gastos Tributários é possível, considerando, para tanto, a atual organização da Administração Pública.

2.2.1 Evolução do controle de legalidade

Historicamente, o Direito preocupa-se com a verificação do cumprimento de imposições e restrições legais impostas ao agente. É a legalidade que limita a ação do agente que, atuando na qualidade de representante de um Estado democrático cujo poder emana do povo, não poderia agir se não em conformidade com a lei. É o princípio da legalidade que pauta a atividade do agente público e subordina a atuação da Administração à vontade popular.

Em que pese a evidente importância do controle de legalidade, o Direito passou a considerar também outro modelo de controle, que busca identificar se a administração pública, por meio de seus atos, logra atingir os objetivos que com eles pretendeu.¹⁵⁷ Esse enfoque decorre da evolução do controle da atividade do Estado e da responsabilização dos agentes públicos¹⁵⁸, que deixam de ser avaliados somente pela legalidade de seus atos e passam a responder também por seus resultados.¹⁵⁹ O ato administrativo torna-se produto do exercício da função, deixando de ser considerado como expressão de uma autoridade privilegiada¹⁶⁰ e inquestionável, uma vez que derivada da lei. É um estágio evolutivo no sentido em

¹⁵⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novo Referencial no Direito Administrativo: do controle da vontade ao resultado. A Juridicização dos resultados na Administração Pública. *Fórum Administrativo* – Direito Público – FA, Belo Horizonte, v. 6, n. 67, p 44-57, set. 2006. Disponível em: <<https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2015/06/ebook-10-artigos-controle-administracao-publica.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2019, p. 47.

¹⁵⁸ Sobre a responsabilização de agentes públicos, ver: GOLDSMITH, Stephen; CRAWFORD, Susan. *The responsive city: engaging communities through data-smart governance*. San Francisco: Jossey-Bass, 2014.

¹⁵⁹ RUFFNER, Michael; SEVILLA, Joaquin. Modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle. *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, Paris: OCDE, v. 4, n. 2, p. 141-166, juil. 2008.

¹⁶⁰ MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. 2. ed., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 224.

que a preocupação se desloca do mero cumprimento de aspectos formais e legais para indagar sobre a eficiência, eficácia e a economicidade dos atos praticados por seus agentes.

A guinada do foco de atenção dos mecanismos de controle, antes estritamente legalistas e que passam a enfrentar também a verificação de resultados, não é um fato isolado, decorrente de um movimento de reforma.¹⁶¹ É um processo, que se inicia a partir da percepção de que o controle da legalidade tornou-se insuficiente para avaliar a correição dos atos praticados por agentes públicos. O acúmulo de funções do Estado em um contexto democrático fez aflorar em seus administrados a ânsia por monitorar suas ações¹⁶², e o desenvolvimento de tecnologias capazes de realizar esse monitoramento tornou factível esse desejo.¹⁶³

O ritmo acelerado do desenvolvimento tecnológico exige revisitar a perspectiva a partir da qual são estruturadas organizações, sejam privadas ou públicas. O modelo pós-taylorista, que precedeu a organização rígida e especializada de procedimentos e hierarquias, abriu espaço para organizações estruturadas em formato matricial, superando mecanismos de controle mecânicos. A evolução dos instrumentos e modelos de comunicação, aliada à tecnologia de análise e compartilhamento de dados, permite que os meios de controle avancem para possibilitar o planejamento e condução de ações sistêmicas coordenadas entre diferentes órgãos, considerando noções de parâmetro, risco e resultados.¹⁶⁴ Novas tecnologias permitem que a administração pública faça mais e vá além da fiscalização legalista.

¹⁶¹ OCDE. Organisation de Coopération et de Développement Économiques. La Modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle. Paris, OCDE, juil. 2018, p. 3.

¹⁶² Na França, após os eventos que sucederam a crise financeira da década de trinta e a segunda guerra mundial, o modelo weberiano da Administração Pública deixou de ser suficiente para conformar as novas funções assumidas pelo Estado – que assumiu mais funções, no intento de garantir direitos sociais, passando a atuar em esferas onde até então não participava diretamente. O agigantamento da Administração Pública e a insuficiência da burocracia para lidar com seus novos problemas levaram a uma chamada crise do Direito Administrativo. Passou-se a questionar a sua capacidade em sanar os problemas advindos do novo modelo de atuação estatal, cujo aparelho ainda se assentava no antigo modelo weberiano. A insuficiência do referido modelo teórico deve ser compreendida à luz do novo papel assumido pelo Estado, que se tornou harmonizador de comportamentos adotados por de atores sociais. Surge, então, um novo modelo de organização pública, cujas bases assentam-se não na legalidade, mas sim, na legitimidade decorrente da interação entre Estado e sociedade (cf. PERES, Marcos Augusto. *A Administração pública Democrática: institutos de participação popular na administração pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 49).

¹⁶³ GOLDSMITH, Stephen; CRAWFORD, Susan. *The responsive city: engaging communities through data-smart governance*. San Francisco: Jossey-Bass, 2014.

¹⁶⁴ RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e Paradigma Gerencial*. Brasília: ENAP, 1997, p. 7.

Do ponto de vista das ciências jurídicas, o controle fundamenta-se nas normas constitucionais de Direito Administrativo, no capítulo que dispõe sobre os princípios básicos que regem a administração pública: legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade. Desses princípios decorrem os deveres de eficiência, probidade e o dever de prestar contas:

O dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios [...] No caso do administrador público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de munus público, isto é, de um encargo para com a comunidade. [...] A prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, à gestão financeira, mas a todos os atos de governo e de administração. [...] O dever de prestar contas alcança não só administradores de entidades e órgãos públicos como, também, os entes paraestatais e até particulares que recebam subvenções estatais para aplicação determinada (CF, art. 70 e parágrafo único).¹⁶⁵

2.2.2 Responsabilização do gestor público

O termo *accountability*, emprestado do inglês¹⁶⁶, designa a prestação de contas do gestor que supera os limites burocráticos formais, responsabilizando-o perante a sociedade pelos resultados de seus atos e pressupondo a existência de mecanismos de salvaguarda da sociedade contra o excesso de poder. É a responsabilidade que extrapola a mera verificação do exercício da atuação em conformidade com a lei, e atinge a conduta adotada pessoalmente pelo gestor público, que é cobrado pela sociedade em que convive a respeito dos resultados de suas ações.

Esse nível de responsabilização supera o controle técnico-formal e denuncia a insuficiência de controles meramente legalistas para a construção de uma administração gerencial e responsiva. O agente público responde socialmente não apenas pela legalidade de seus atos, mas também pela qualidade da sua prestação. Assim, temos que a responsividade, ou *accountability*, do gestor não se sustenta

¹⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 92-93.

¹⁶⁶ Sobre o termo *accountability* e sua inserção ao idioma pátrio, faço referência ao trabalho de CAMPOS, que analisa o referido conceito e as razões pelas quais existe dificuldade de traduzi-lo para a língua e cultura brasileiras. A autora apresenta traços da sociedade brasileira que, em sua opinião, explicam a ausência de *accountability* entre nós, e cita i) a dimensão da sociedade e a desorganização social e institucional que dela decorre; e ii) a dimensão da burocracia, marcada pela orientação dos meios e procedimentos, e não aos resultados, e a falta de transparência que dela decorre (CAMPOS, Anna M. *Accountability: quando devemos traduzi-la para o português? Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, fev./abr. 1990, p. 42).

isoladamente em comandos legais. A percepção quanto a esse dever está amparada em uma rede de cidadãos ativos no processo de controle do bom uso dos recursos públicos.¹⁶⁷

A energia que um ambiente institucional democrático aporta aos arranjos voltados ao controle de resultados de políticas econômicas não é desprezível. São os arranjos institucionais, entendidos como “o conjunto de regras, mecanismos e processos que definem a forma particular como se coordenam atores e interesses na implementação de uma política pública específica”¹⁶⁸, que determinam a capacidade do Estado de implementá-las. No contexto democrático, essa capacidade estatal é dotada de dois componentes: o técnico-administrativo, relacionado ao conceito weberiano de burocracia; e o político, associado à legitimidade da ação estatal. A democracia impõe ao Estado considerar requisitos voltados à inclusão, à promoção da responsividade e ao controle de resultados.¹⁶⁹ Quanto mais instrumentos de participação coletiva estão disponíveis, maior é o poder dotado ao controle social exercido pelos cidadãos que convivem em democracia.¹⁷⁰

A governança estatal, traduzida como a capacidade financeira e administrativa de implementar as decisões políticas tomadas pelo governo, depende, em um regime democrático, da responsabilização dos governantes, que estão obrigados a prestar contas aos cidadãos. Quanto mais clara for a responsabilidade do agente público perante a sociedade, e quanto mais intensa for a cobranças dos cidadãos, mais democrático será o regime de implementação de políticas.¹⁷¹

¹⁶⁷ RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e Paradigma Gerencial*. Brasília: ENAP, 1997, p. 5.

¹⁶⁸ PIRES, Roberto Rocha C.; GOMIDE, Alexandre de Ávila. Arranjos Institucionais e Capacidades Estatais na Implementação de Programas Federais. In: ENCONTRO DA ABCP, IPEA, 9., 2014, Brasília. *Anais* [...]. Brasília, ago. 2014, p. 9.

¹⁶⁹ “É certo que a capacidade técnico administrativa para implementação de políticas de desenvolvimento pode existir tanto na presença quanto na ausência de democracia – por exemplo, no caso dos Estados desenvolvimentistas arquetípicos do Leste Asiático ou mesmo da América Latina. No entanto, no caso brasileiro atual, a consolidação da democracia tem imposto à ação estatal requisitos voltados à inclusão e à relação com os atores afetados na tomada de decisão, na promoção da *accountability* e no controle de resultados” (GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha. *Capacidades Estatais e Democracia: A Abordagem dos Arranjos Institucionais para análise de políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2014, p. 21).

¹⁷⁰ O incremento da participação popular na atividade da administração pública tem sido exercido em grande parte pelos mecanismos das audiências públicas, das consultas públicas, do direito de petição e das ouvidorias.

¹⁷¹ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Estado dos Anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova*, n. 45, 1998, p. 86. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2017.

São os arranjos institucionais envolvidos na implementação de Gastos Tributários Indiretos que servirão ao controle de resultados dessas políticas. Ou seja, são as próprias regras, processos e mecanismos instituídos pelos respectivos arranjos de implementação que vão explicar o resultado alcançado por cada política pública.¹⁷²

É evidente que o Direito não deixou de preocupar-se com o controle da formalidade e legalidade dos atos praticados pelos agentes que atuam em nome do Estado. A conformidade da atuação estatal com os preceitos legais postos segue como um pressuposto para sua validade. Não seria razoável argumentar pela validade, por exemplo, de uma norma que, embora muito eficiente em atingir sua finalidade, tenha sido emitida por órgão não dotado de competência.¹⁷³ Não é essa a proposta dos estudos sobre o controle de resultados de políticas econômicas (nesta dissertação de mestrado, especificamente tratando sobre os Gastos Tributários Indiretos). O que se propõe, em realidade, é a consideração de um segundo aspecto dos instrumentos de controle, o qual avançaria para além da análise do cumprimento formal da legalidade dos atos para perquirir sobre seus resultados, tomando como parâmetro suas intenções.

2.2.3 Aspecto correcional da atividade de controle

O controle é dotado de duplo caráter: preventivo e repressivo. Preventivo, no sentido de impedir a prática de conduta em desacordo com a ordem jurídica; e repressivo, no sentido de verificar se a conduta passada foi praticada de acordo com a ordem jurídica. Se está em desacordo, a conduta (ou o efeito por ela produzido)

¹⁷² GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha. *Capacidades Estatais e Democracia: A Abordagem dos Arranjos Institucionais para análise de políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2014, p. 21.

¹⁷³ "O controle material nem elide o controle formal, na verdade com ele deve ser combinado, nem se traduz necessariamente na legitimação pelo resultado (é comum uma crítica bizarra a essa modalidade de controle alegando-se que por ela a maior falcatrua teria de ser admitida se dela resultasse o proveito da coletividade; assim não é pois se falcatrua houve, o proveito não foi o maior possível ser auferido pela sociedade).

O que se destaca no contraponto com o controle formal é que este tende a manter os órgãos de controle numa certa zona de conforto e favorecer a falha de responsividade. Em suma, o controle formal é pouco dado à verificação de consequências. Daí a necessidade de ser privilegiada a dimensão do controle material, inclusive com mecanismos de complementação e aperfeiçoamento do controle formal" (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*. Belo Horizonte, v. 9, n. 100, abr. 2010, p. 5-6).

deve ser, tanto quanto possível, excluída. Conclui-se que é o caráter repressivo dessa atividade que dota efeitos corretivos ao ato de controlar.

Esse segundo aspecto, correccional, da atividade de controle confere uniformidade à atuação do agente público e, conseqüentemente, provê segurança aos administrados.¹⁷⁴

Se, para algumas políticas econômicas, as suas finalidades constitucionais são a própria justificativa de sua existência (como no caso dos Gastos Tributários Indiretos), não seria razoável que a Administração deixasse de indagar se essas finalidades estão sendo atendidas. Se não estiverem, a atuação pública deve ser corrigida a fim de que passe a atender os objetivos a que se propôs.

É por essa razão, fruto da necessidade de verificação do cumprimento das finalidades administrativas, que o controle de adstrição à legalidade não é suficiente para compreender a adequação da instituição de Gastos Tributários Indiretos. A mera verificação formal do cumprimento de requisitos legais não contribui à responsividade do agente, e acaba por afastar a administração dos verdadeiros objetivos e efeitos perseguidos pela própria medida, os quais, em última instância, são desejados pela sociedade quando elegeu representantes políticos para cuidar de seus interesses coletivos.

Ainda na década de 90, em artigo tratando sobre a reformulação dos mecanismos de controle adotados pelo Estado após as crises econômicas da década de 80, BRESSER-PEREIRA ressalta a intersecção de três esferas nesse processo: o Estado, o mercado e a sociedade civil. Ao comentar sobre a importância de reformular a administração pública em busca de governança¹⁷⁵, o autor destaca as principais características da administração pública gerencial, que também foi chamada de “nova administração pública”. A segunda das oito características

¹⁷⁴ RIBEIRO traz duas acepções do termo controle inserido no contexto administrativo, e destaca ser uma delas positiva (mais próxima do conceito de controle pertencente à área de estudos da sociologia, voltado para o domínio da coesão social) e outra negativa (decorrente do funcionalismo do qual é dotada a administração). A concepção negativa é expressa nas atividades de supervisionar e fiscalizar, e está volta à correção das pessoas. Por sua vez, a concepção positiva expressa-se na capacidade de realizar conforme planejado. Volta-se, portanto, à correção da ação visando a concretização de objetivos (RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e Paradigma Gerencial*. Brasília: ENAP, 1997, p. 5).

¹⁷⁵ “Existe governança em um Estado quando seu governo tem as condições financeiras e administrativas para transformar em realidade as decisões que toma” (BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Estado dos Anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova*, n. 45, 1998, p. 78. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/ A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf](http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2017.

listadas pelo autor é: *ênfase no controle dos resultados através dos contratos de gestão (ao invés de controle de procedimentos)*.¹⁷⁶

Não surpreendentemente, a relevância de substituição do modelo de administração burocrática tomou momento nessa mesma década, restando diagnosticada no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, desenvolvido em 1995 durante o Governo Fernando Henrique e encabeçada pelo mesmo Luís Carlos Bresser-Pereira, que estava à frente do então recém-criado Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. O Plano, que ambicionava a reforma do Estado para moldá-lo a um modelo neoliberal como “resposta à crise generalizada” fez severas críticas aos instrumentos de supervisão e acompanhamento então disponíveis, que seriam “pouco criativos, sendo deste modo insuficientes para caminhar passo a passo com a mudança tecnológica e atender a necessidade de repensar e propor novos objetivos e métodos de forma ágil, em menor tempo, a um custo mais baixo”¹⁷⁷.

Por meio de desestatizações, privatizações e flexibilização de monopólios, o Estado, nos anos 90, transitou do modelo empresário – calcado na intervenção direta na economia – para o modelo do Estado regulador, que intervém indiretamente sobre o Domínio Econômico.¹⁷⁸ Essa alteração de método interventivo impôs a adoção de novos mecanismos de controle da atuação da administração pública, que deve preocupar-se com a adequação de suas medidas às metas pretendidas além da legalidade e correção de seus atos. Para as políticas

¹⁷⁶ Todas as características listadas são: a) orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário ou cidadão cliente; b) ênfase no controle dos resultados através dos contratos de gestão (ao invés de controle dos procedimentos); c) fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia estatal, organizada em carreiras ou “corpos” de Estado, e valorização do seu trabalho técnico e político de participar, juntamente com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão das políticas públicas; d) separação entre as secretarias formuladoras de políticas públicas, de caráter centralizado, e as unidades descentralizadas, executoras dessas mesmas políticas; e) distinção de dois tipos de unidades descentralizadas: as agências executivas, que realizam atividades exclusivas de Estado, por definição monopolistas, e as organizações sociais, que realizam os serviços sociais e científicos de caráter competitivo, em que o poder de Estado não está envolvido; f) transferência para o setor público não-estatal dos serviços sociais e científicos competitivos; g) adoção cumulativa, para controlar as unidades descentralizadas, dos mecanismos (1) de controle social direto, (2) do contrato de gestão em que os indicadores de desempenho sejam claramente definidos e os resultados medidos, e (3) da formação de quase-mercados em que ocorre a competição administrada; h) terceirização das atividades auxiliares ou de apoio, que passam a ser licitadas competitivamente no mercado.

¹⁷⁷ BRASIL. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

¹⁷⁸ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 249.

econômicas com finalidade indutiva, esse controle de adequação não é possível sem que sejam fiscalizadas também as atividades (ou o resultado das atividades) praticadas pelos particulares.

2.2.4 Controle de resultados e definição de parâmetro

A adstrição à legalidade é apenas um dos objetivos do controle da administração pública, que convive com as funções de defesa do patrimônio público, adequada aplicação dos recursos e cumprimento das finalidades da atuação administrativa – que, nesta dissertação, relacionamos à eficiência administrativa.¹⁷⁹

A avaliação de resultados é o mais complexo dos enfoques do controle administrativo por envolver o questionamento a respeito da adequação dos objetivos e diretrizes eleitos pelo Estado. As finalidades almejadas são também julgadas, indicando que parâmetros importam e serão considerados.

O estabelecimento de um parâmetro é indispensável na atividade de controle, uma vez que compreende a própria acepção do termo “controle”, quando empregado no sentido de monitoramento da atividade da administração pública e de seus agentes. MEDAUAR, em obra inteiramente dedicada ao tema, compila as acepções históricas dadas à palavra, segundo sua origem etimológica, e aborda a conceituação do termo para o Direito Administrativo, utilizada pela doutrina no Brasil e no exterior. Acaba por adotar, a autora, a acepção ampla do termo, segundo a qual: “o controle significa a verificação da conformidade da atuação da Administração Pública a certos parâmetros, independentemente de ser adotada, pelo controlador, medida que afete, do ponto de vista jurídico, a decisão ou o agente”¹⁸⁰. A atividade de controle pressupõe, portanto, a existência de um parâmetro.

¹⁷⁹ “Verificar o resultado é a um só tempo (i) ampliar o escopo de atuação dos órgãos de controle de deveriam trabalhar também com a análise de custo-benefício da ação administrativa (controle de eficiência e efetividade) e (ii) dotar a atividade de controle de alguma responsividade, obrigando a que cada medida adotada no controle seja precedida de um relatório de impacto no qual sejam perquiridos os efeitos e consequências de sua adoção. Ter compromisso com os resultados (e não pressupor aceitável qualquer ato irregular porque efetivo) é na verdade tirar o controle do autismo institucional e, por conseguinte, fortalecê-lo” (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*. Belo Horizonte, v. 9, n. 100, abr. 2010, p. 24).

¹⁸⁰ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 32.

Em obra que versa sobre a teoria da igualdade tributária, especificamente ao tratar sobre a significação desse termo e a utilização de normas de conteúdo extrafiscal para a concretização desse objetivo, ÁVILA também conclui que a finalidade a ser perseguida por uma medida é instrumento de comparação necessário à verificação de sua correção no alcance do que se propôs.¹⁸¹ Portanto, não sendo claramente definida a finalidade, é impossível mensurar a adequação aos seus próprios objetivos. A definição da finalidade de uma medida carece de fundamentação criteriosa, que seja clara e coerente, quando da sua edição pelo Poder Legislativo a fim de permitir que sua interpretação e aplicação, quando realizada pelo Poder Judiciário, seja objetivamente pautada.¹⁸²

Sobre esse específico tema, citamos o interessante artigo de MACHADO que discute sobre a inconstitucionalidade do aumento do Regulamento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) com desvio de finalidade. Ao tratar sobre a importância de bem fundamentar a finalidade do ato administrativo, e relacionar esse dever com o objetivo precisamente almejado com a política monetária que se vale do aumento da alíquota do referido imposto, assevera:

A motivação dos atos administrativos em geral é indiscutivelmente um instrumento de controle. Seja do controle judicial, seja do controle democrático, configurando-se como elemento que vai permitir a opinião pública ter a certeza a respeito da legitimidade e racionalidade do exercício do poder pela Administração, na medida em que, através dela, os órgãos administrativos reconduzem seus atos a uma regra de Direito, prestando assim contas do uso de seus poderes e evitando que suas decisões apareçam como algo meramente voluntarista ou arbitrário.

Para que exista efetivo controle, porém, é necessário que a motivação seja objetiva e específica. Não pode ficar perdida em

¹⁸¹ “Se é a finalidade a ser perseguida que, em última análise, vai permitir verificar a correção da medida de comparação utilizada, a sua definição assume extrema relevância, pois a sua manipulação pode significar não apenas deixar de promover uma finalidade constitucionalmente posta, como expressar restrição oblíqua da própria igualdade” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 63).

¹⁸² “[...] ou a finalidade, cuja utilização legitima o uso da medida de comparação, é controlada pela exigência de fundamentação clara e coerente, ou a igualdade deixará de ser concretizada pela falta de definição de um dos termos que compõem a relação que ela significa. Para servir de elemento legitimador da medida de comparação, a finalidade deve ser específica. Assim, tanto o Poder Legislativo, quando edita determinada lei, quanto o Poder Judiciário, quando interpreta e aplica aquela lei, devem ser claros e isentos de contradição com relação à finalidade. De um lado, o Poder Legislativo deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante análise objetiva da lei, compreender os objetivos pretendidos” (ibid., p. 71).

conceitos vagos. Não pode ser motivação que se preste para tudo, pois se a tudo serve, não serve a nada.¹⁸³

No trecho citado, o autor debate sobre a preservação do preceito constitucional da garantia do contraditório e da ampla defesa, pressupondo a possível judicialização do ato que majorou a tributação considerando a mitigação de princípios constitucionais que é justificável pela extrafiscalidade.¹⁸⁴ Contudo, a mesma lógica vale para o controle de resultados exercido pela própria administração pública sobre a atuação de seus agentes. Inexistentes parâmetros com os quais comparar os efeitos obtidos pela medida, será impossível verificar a adequação de seus resultados aos seus propósitos.

2.3 A GOVERNANÇA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Exposta a base teórica que sustenta o que, nesta dissertação, chamamos de controle de resultados, passaremos a delinear a estrutura conforme a qual está organizada a governança dos Gastos Tributários Indiretos, a qual está dividida, conforme ANDRADE¹⁸⁵, em quatro fases distintas, quais sejam: (i) elaboração e estudo; (ii) implementação; (iii) governança e (iii) análise de resultados. A intenção com esse estudo é entender de que maneira a doutrina a respeito do controle de resultados na Administração Pública foi transportada para a estrutura de governança desses gastos.

2.3.1 Estudo e elaboração

Essa fase, que se encerra com a produção final do texto que institui o Gasto Tributário Indireto, inicia com a elaboração de estudos que a precedem e justificam o uso de política econômica que vale de renúncia tributária como instrumento de

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 154, p. 51-60, jul. 2008.

¹⁸⁴ “Sabem os senhores que a Constituição separa alguns impostos e os exclui dos grandes princípios constitucionais de proteção do contribuinte, que são o princípio da legalidade e o princípio da anterioridade. Pois bem, o IPI, o IOF, o imposto de importação, impostos que estão fora dessa restrição, o Estado manipula essas alíquotas por decreto e é evidentemente um poderosíssimo instrumento de intervenção no domínio econômico” (BARROSO, Luís Roberto. *Intervenção do Estado no domínio econômico. Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 4, abr. 1996, p. 192).

¹⁸⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 21 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

intervenção. Nessa fase, o setor econômico alvo da medida deve ser detidamente analisado, a fim de que se possa compreender o comportamento dos agentes que nele atuam e os preços nele praticados, simulando de que maneira, e estimando em que medida, comportamentos e preços seriam influenciados pela instituição da política indutora em estudo. Então, deve ser fundamentado em que proporção, e por quais razões, seria esperado que as ações subsidiadas pelo Estado e adotadas pelo particular levarão ao desenvolvimento – seja setorial, regional ou nacional.

Também deve ser estimado, nesse momento, o custo da política econômica em questão. Não apenas para mensurar o valor da renúncia de recursos a que implicará – obrigação essa que, como sabemos, decorre de imposição legal trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal – mas para que seja possível mensurar os custos de conformidade e de controle e cotejá-los com o resultado que o Estado pretende colher a partir da instituição da política.

São as conclusões desses estudos que irão fundamentar a implementação da política. A fundamentação do Gasto Tributário Indireto, ferramenta necessária para fornecer parâmetro à futura atividade de controle e justificar a renúncia fiscal, é elaborada e apresentada nesse momento.

2.3.2 Implementação

A fase de implementação pressupõe que a política econômica esteja vigente, uma vez que esse estágio abarca as ações que são necessárias para colocar em prática as suas medidas. Abrange, então, todos os requisitos legais e constitucionais que devem ser observados quando da instituição de uma renúncia tributária.

Essa fase evidencia a importância de que cada renúncia seja instituída prevendo um órgão, ou uma comissão, que será responsável pela observância e cumprimento das exigências que derivam da Lei de Responsabilidade Fiscal, das Lei de Orçamento Anual e da Constituição.

Se o benefício fiscal, para seu gozo, dispõe determinadas condicionantes que devem ser atendidas pelo destinatário do incentivo, a necessária verificação do cumprimento da condicionante incumbirá ao órgão responsável pela implementação da medida. Outras tarefas de cunho burocrático e analítico compõem a fase de implementação, como a recepção e análise de documentos e projetos, bem como a manutenção de cadastros.

2.3.3 Governança

Os resultados obtidos por meio do Gasto Tributário Indireto são considerados a partir dessa fase, em que o órgão responsável pelo acompanhamento da medida compila, estuda e reporta os seus efeitos e impactos. A depender da temática e dos mecanismos de implementação previstos pela norma, é possível que essa função seja delegada a um ministério setorial específico, como por exemplo o Ministério da Educação ou da Agricultura, ou que sejam abrangidas pelos ministérios gerais, da Fazenda e do Planejamento, que hoje foram condensados em um único Ministério, da Economia.

Fica evidente a importância de apontar, desde a criação da medida, qual será o órgão responsável pela sua implementação e acompanhamento, sob pena de a renúncia estar desamparada, sem que lhe seja dotado um gestor responsável por sua governança. Da mesma maneira, fica clara a importância de as renúncias serem instituídas com prazo de vigência determinado, que possibilite a circunscrição dos estudos, o planejamento da implementação e a modulação das atividades de governança, considerando a vigência limitada do gasto que poderia, ou não, ser renovado a depender de sua pertinência.

Exemplo de renúncia que, quando instituída, contava com uma notável estrutura de governança, é a política de desoneração da folha de pagamentos, instituída pela Medida Provisória 540/2011, posteriormente convertida da Lei nº 12.546/12.¹⁸⁶ A referida medida alterou a sistemática de incidência da contribuição previdenciária sobre alguns setores específicos, com a finalidade de fomentar a criação de postos formais de trabalho.¹⁸⁷ Para que fosse responsável pela avaliação

¹⁸⁶ “Uma forma de o governo incentivar o setor privado e alcançar alguns objetivos de interesse público são as desonerações tributárias. Ou seja, o governo abre mão de uma parcela de arrecadação em prol da sociedade. Isso pode ocorrer de diversas formas – um exemplo dessa política é a desoneração da folha de pagamentos, criada em 2011 pelo governo federal, que isentou alguns setores da contribuição previdenciária. Com a desaceleração econômica, mais setores foram abarcados nessa medida. A partir de 2016, essa isenção começou a ser revertida e, até o momento, está programada para acabar em 2020” (IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Carta de Conjuntura*, Brasília, n. 42, 1º trimestre 2019, p. 10. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/190219_cc42_politica_fiscal.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019).

¹⁸⁷ Exposição de motivos da MP 540/2014: “18. Além das medidas expostas, propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados. 19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as

dos impactos econômicos (tais como a geração de emprego e de renda, a formalização do trabalho, a arrecadação tributária e o desenvolvimento setorial), a Comissão Tripartite de Avaliação da Folha de Pagamento (CTDF) foi formada, órgão cujas funções foram previstas no artigo 2 do Decreto nº 7.711/12.¹⁸⁸ Essa Comissão foi formada por especialistas e pesquisadores, representantes do governo federal, dos trabalhadores e empresários dos setores envolvidos na política de desoneração, compondo um órgão que bem exemplifica a governança executiva: exercida por meio da autoavaliação, diálogo entre diversos setores pertinentes e coordenação para a prática das atividades de implementação e controle de uma política econômica.

2.3.4 Análise de resultados

Nessa fase, deverá ser avaliado se o Gasto Tributário Indireto logrou atingir os resultados para o qual foi instituído com eficiência e efetividade suficientes para justificar os impactos financeiros e econômicos aos quais dá causa. Essa atividade de controle transcende a fase da governança, na medida em que deve ser (e de fato é) realizada por outras entidades que não somente o órgão administrativo diretamente envolvido nas fases anteriores. Os órgãos de controle interno e externo da administração pública estarão incumbidos de realizar a atividade de fiscalização que caracteriza essa fase

Ademais, e considerando o arranjo institucional democrático participativo em que essas políticas econômicas estão inseridas, a sociedade civil – notadamente

empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. 20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais. 21. Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção” (BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011*. Brasília: DOU, 3 ago. 2011, retificada em 5 ago. 2011).

¹⁸⁸ “Art. 2º. A Comissão desenvolverá as atividades de acompanhamento e avaliação da efetividade da desoneração tributária da folha de pagamentos nos setores beneficiados, com base nos seus impactos econômicos, podendo considerar a geração de emprego e renda, a formalização do trabalhador, a competitividade, a arrecadação tributária, o desenvolvimento setorial, a capacitação e a inovação tecnológica” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988*. Dispõe sobre formas de melhoria da administração tributária e dá outras providências. Brasília: DOU, 23 dez. 1998).

Universidades e centros de pesquisas¹⁸⁹ – têm papel importante na produção acadêmica e científica de estudos e análises em convênio com a Administração Pública, ou mesmo de maneira independente.

É nesse estágio que o TCU, na qualidade de órgão pertencente à estrutura de fiscalização externa da Administração, envolve-se na atividade de controle dos resultados verificados após a implementação de renúncia fiscal.

Delimitadas cada uma das fases do processo adequado de governança dos Gastos Tributários Indiretos, nos é possível compreender em que momento o TCU envolve-se na atividade de controle dos resultados de Gastos Tributários Indiretos, e por meio de quais mecanismos a Administração Pública, atuando em consequência da provocação do órgão de fiscalização externa, é capaz controlar os resultados dessas medidas.

¹⁸⁹ Como exemplo, citamos os materiais produzidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada IPEA sobre o tema, notadamente a Nota Técnica 19/2016 produzida em conjunto com a RFB intitulada Radiografia do Gasto Tributário em Saúde 2003-2013, e as cartas de conjuntura trimestralmente publicadas pelo instituto, cuja última versão IPEA traz um quadro comparativo dos valores dispendidos pelo Governo com gastos tributários nos últimos cinco anos, divididos por rubricas. trimestre de 2019 (IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Carta de Conjuntura*, Brasília, n. 42, 1º trimestre 2019, p. 10. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/190219_cc42_politica_fiscal.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019; id. *Nota Técnica*. Radiografia do Gasto Tributário em Saúde – 2003-2013. n. 19. Brasília: IPEA, maio 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160530_nt_19_radiografia_gasto_tributario_saude_2003_2013.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019).

3 CONTROLE DE RESULTADO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INDIRETOS

Uma vez compreendido o que classificamos como Gasto Tributário Indireto, e explorada a importância e a viabilidade de controlar seus resultados, analisamos brevemente a estrutura de governança dessas medidas a fim de compreender em que etapa a avaliação de resultados está inserida. Adiante, passaremos a estudar de que maneira a Administração Pública atualmente dedica-se a esse assunto. Neste Trabalho, focaremos especialmente na atividade de controle externo, pesquisando em detalhe a atuação específica do TCU na fiscalização dos mecanismos de controle dos resultados logrados por políticas econômicas financiadas por meio de renúncia de receita.

O TCU tem dedicado atenção a esses mecanismos, não somente sob o ponto de vista fiscal, mas também considerando a qualidade e regularidade da gestão dessas políticas. Os trabalhos de fiscalização realizados por esse órgão têm contribuído para a melhor compreensão do assunto e as deliberações que decorrem desses estudos são responsáveis por instigar o Poder Executivo a aperfeiçoar sua atividade de controle. Os acórdãos que analisaremos neste Capítulo são exemplos dessa atuação e servem de guia para a compreensão de como o controle das renúncias de receita avançou nos últimos dez anos até o estágio atual, em que os resultados das políticas passaram a ser considerados no processo de controle. A análise dos acórdãos do TCU nos irá revelar a evolução do tema na esfera Federal, bem como evidenciará a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos normativos e de gestão, principalmente no planejamento e na avaliação de resultados.

3.1 CONTROLE INTERNO E EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Iniciaremos este Capítulo tratando brevemente sobre a definição de controle interno e externo da Administração Pública, a fim de precisar o campo de atuação do TCU e compreender de que maneira esse Tribunal é competente para promover o aperfeiçoamento de mecanismos de controle. Na sequência, passaremos à análise de nove acórdãos proferidos pelo Tribunal, os quais relatam trabalhos de apuração sobre a estrutura de governança desses gastos, deliberam ações que devem ser

adotadas pelos órgãos fiscalizados e monitoram a implementação das ações que tenham sido anteriormente deliberadas.

3.1.1 Controle Interno

A partir da década de 1960, após a ampliação das funções do Estado e, conseqüentemente, da estrutura necessária para a execução de suas novas atividades, os mecanismos de supervisão da atividade administrativa então existentes tornaram-se insuficientes. Em resposta à essa necessidade, o sistema de controle da administração foi reestruturado e medidas internas de controle foram adicionadas às já praticadas atividades de controle externo. A partir da internalização de parte das atividades de controle, o Poder Executivo passava a ser ele mesmo responsável por averiguar a legalidade dos atos, a fidelidade funcional dos agentes e o cumprimento do programa de trabalho.¹⁹⁰ A atividade de controle da administração pública ganhou, então, uma nova organização, dividindo-se em controle externo e controle interno.

O fim do regime autoritário e a promulgação da constituição de 1988, que consolidou o processo de redemocratização do país, fortaleceram os mecanismos de controle interno, que passaram a estar constitucionalmente previstos. Em seus artigos 70¹⁹¹ e 74¹⁹², a Carta Constitucional determina que todos os Poderes governamentais manterão, de forma integrada, o Sistema de Controle Interno.

¹⁹⁰ RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e Paradigma Gerencial*. Brasília: ENAP, 1997, p. 12.

¹⁹¹ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

¹⁹² “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Exercido pela própria administração pública e, portanto, pressupondo a segregação entre as atividades executora e controladora, o Sistema de Controle Interno integra o sistema de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Notemos que ele não se confunde com o controle hierárquico ou autocontrole, que está ligado ao poder de revisão dos atos administrativos. Diferentemente da atividade de revisão, o controle interno é estruturado para a finalidade específica de monitorar a atuação da Administração.

Em razão dessas características, o controle interno deve, ao mesmo passo, integrar o órgão a que pertence, mas preservar autonomia e independência capazes de assegurar o livre exercício de suas atribuições, as quais incluem a apuração de irregularidades e indicação de melhores práticas de gestão.¹⁹³

Voltando-se ao nosso tema de estudos, devemos salientar que os órgãos de controle interno possuem papel fundamental na apuração da qualidade do gasto público, especialmente considerando a sua função de análise de cumprimentos de metas estabelecidas com base nos objetivos almejadas pela própria administração.

No Brasil, o controle interno está organizado de maneira mais profunda no âmbito do Poder Executivo Federal, sendo a Controladoria-Geral da União (CGU) o órgão máximo de orientação normativa e supervisão técnica desse sistema. Esse órgão é munido de informações a respeito do desempenho da economia e política econômico-financeira por outro mesmo do sistema de controle interno, a Secretaria de Política Econômica (SPE), que possui como uma de suas atribuições a avaliação dos impactos macroeconômicos de políticas públicas.

O tema de renúncias tributárias foi recentemente abordado de maneira enfática pela CGU, uma vez que esteve incluído no Plano Tático da Corregedoria para o ano de 2017, como consequência de deliberações determinadas a esse órgão pelo TCU, por meio do Acórdão 1.205/15. Como decorrência, o órgão preparou o Relatório de Execução do Plano Tático 2017 – Renúncias Tributárias no Plano Tático 2017, no qual analisou nove diferentes modalidades de renúncia de receita conclui que as “fragilidades encontradas pela CGU na gestão das Renúncias

¹⁹³ CONTI, José Maurício; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. *Revista de Direito Público*. v. 8, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845/1028>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

Tributárias são diversas e denotam baixo grau de boa governança do tema pelos gestores”¹⁹⁴.

Outro órgão relevante no processo de controle interno de políticas econômicas, que é responsável pela formulação e acompanhamento da política fiscal no Brasil atualmente, é a Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria (SEFEL). Em janeiro de 2019, quando da criação do Ministério da Economia, a SEFEL substituiu a Secretaria de Acompanhamento Econômico (Seae), assumindo suas funções. Compõem suas funções as atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas e programas governamentais, incluindo os benefícios tributários.¹⁹⁵ Entre suas atividades consta a produção de demonstrativos e relatórios sobre esses benefícios, documentos esses que compõem a Prestação de Contas do Presidente da República, que é apreciada pelo TCU – órgão membro do sistema de controle externo.

3.1.2 Controle Externo

O controle externo da administração pública, como o nome já o sugere, é realizado por órgãos alheios ao Poder Executivo, sendo exercido pelo Poder Judiciário e pelo Poder Legislativo. Essa atividade compreende a própria acepção do termo controle, pois é ela que permite a verificação, exercida por um órgão público, da correção do ato praticado por outro, que a ele não se subordina. A independência organizacional intrínseca da atividade de controle externo é sua característica fundamental.

Como bem estudamos na última metade do segundo Capítulo desta dissertação, o controle da Administração Pública evoluiu para abranger aspectos que extrapolam a legalidade e a constitucionalidade formal e indagar sobre o atendimento à finalidade e à constitucionalidade material do ato administrativo. Atualmente, a atividade de controle externo volta-se a apurar tanto a regularidade quanto a qualidade da atuação do agente público.

¹⁹⁴ CGU. Controladoria-Geral da União. *Relatório de Execução do Plano Tático 2017 – Renúncias Tributárias*. Brasília: maio 2018. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/plano-tatico/temas/renuncias>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

¹⁹⁵ “A Sefel tem a prerrogativa de avaliar propostas de criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas, sobretudo as que acarretam subsídios da União, os quais compreendem três modalidades: benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia”. Disponível em: <BRASIL. Ministério da Fazenda. Economia. *Política fiscal*. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/assuntos/politica-fiscal/atuacao-sefel>>. Acesso em: 01 jun. 2019>.

O componente jurisdicional do controle externo compreende a apreciação, pelo Judiciário, de atos, processos e contratos administrativos. Contudo, e em que pese sua fundamental importância para o regular funcionamento de instituições públicas, não trataremos sobre o controle exercido pelo Judiciário, pois desvia-se do nosso tema.

Por sua vez, o controle externo exercido pelo Poder Legislativo desdobra-se em duas vertentes. A primeira delas é a vertente política, exercida pelas Casas Legislativas. São diversos instrumentos políticos que munem o exercício dessa função controladora, como a possibilidade de pedido de esclarecimentos e convocação do Executivo, fiscalizações diretas e a instauração de comissões parlamentares de inquérito.¹⁹⁶ Destacamos particularmente a recente atuação da Instituição Fiscal Independente (IFI).

A IFI foi criada, no âmbito do Senado Federal, ao final do ano de 2016 com o objetivo de amparar os parlamentares nas matérias fiscais e orçamentárias, bem como e ampliar a transparência nas contas públicas.¹⁹⁷ Embora não seja competente para exercer função judicante, de supervisão ou normativa, a atuação da IFI insere-se dentro das iniciativas de valorizar o controle social sobre a administração públicas e ampliar a responsividade de seus agentes, dando publicidade à temática financeira. Em atenção a essa finalidade, a Instituição publicou, em junho de 2018, Nota Técnica intitulada “Gastos (benefícios) Tributários”, que aborda o tema de maneira técnica e aprofundada, discorrendo sobre aspectos conceituais e metodológicos, e apontando as fragilidades do controle

¹⁹⁶ Dentro desse feixe de controle destacamos a atuação da Instituição Fiscal Independente (IFI) criada pela Resolução do Senado Federal nº 42/2016 com a função de ampliar a transparência nas contas públicas por meio da publicação de estudos especiais e notas técnicas sobre temas fiscais. Embora não seja competente para exercer função judicante, de supervisão ou normativa, a atuação da IFI insere-se dentro das iniciativas de valorizar o controle social sobre a administração públicas e ampliar a responsividade de seus agentes, dando publicidade à temática financeira. Especificamente sobre o tema dos Gastos Tributários Indiretos, a IFI publicou, em junho de 2018, Nota Técnica intitulada “Gastos (benefícios) Tributários”, que aborda o tema de maneira técnica e aprofundada.

¹⁹⁷ Conforme a Resolução Senado nº 42/2016, que há instituiu, são quatro as suas funções: I - divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários; II - analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente; III - mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial; e IV - projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público.

dessas despesas como os mais relevantes problemas dessa modalidade de intervenção.¹⁹⁸

Já a segunda das vertentes do controle exercido pelo Poder Legislativo é técnica, abrangendo a fiscalização contábil, financeira e orçamentária exercida pelo TCU, inclusive na fiscalização da qualidade do gasto do dinheiro público decorrente da instituição de políticas econômicas financiadas por renúncia de receitas.

3.1.3 A estrutura da atividade de controle externo exercida pelo TCU

A competência desse Tribunal para fiscalizar as renúncias de receita, opinando sobre sua legalidade, legitimidade e economicidade, está prevista no art. 70 da Constituição Federal e no § 1º do art. 1º da Lei 8.443¹⁹⁹, de julho de 1992, Lei Orgânica do TCU, estando embasada também pelo regimento interno do Tribunal. Ainda, e especificamente a respeito do tema do controle de resultados, a Lei Orgânica do TCU é expressa ao apontar que compete a esse Tribunal auditar “projetos e programas autorizados na Lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade”²⁰⁰.

O exercício dessas funções é amparado pela atuação das secretarias especializadas do Tribunal, que apoiam a atividade exercida pelo seu plenário. A Secretaria do Tribunal compreende o conjunto de unidades que têm por finalidade desempenhar atividades estratégicas, técnicas e administrativas necessárias ao exercício das competências do TCU, dividindo-se em três unidades básicas, dentre as quais a Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex). Essa unidade tem por finalidade gerenciar a área técnico-executiva de controle externo, prestando apoio e assessoramento às deliberações do Tribunal, e também se divide em outras secretarias, dentre as quais a Secretaria de Macro avaliação governamental (Semag).

¹⁹⁸ PELLEGRINI, José Alfredo. Gastos (benefícios) Tributários. *Instituição Fiscal Independente*, Brasília, 8 jun. 2018 (Nota técnica, 18). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf>. Acesso em 17 jun. 2019.

¹⁹⁹ “Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:
[...] § 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.”

²⁰⁰ “Art. 38 Compete, ainda, ao Tribunal:
[...] IV - auditar, por solicitação da comissão a que se refere o art. 166, § 1º, da Constituição Federal, ou comissão técnica de qualquer das Casas do Congresso Nacional, projetos e programas autorizados na Lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade.”

A Semag possui como uma de suas competências instruir os processos relativos a procedimentos de fiscalização, bem como acompanhar a arrecadação e fiscalizar a renúncia de receitas públicas federais mediante realização de inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou auditorias. A atividade da Semag é fundamental para permitir a função de controle externo exercida pelo TCU, notadamente com relação à fiscalização das renúncias de receitas públicas.²⁰¹

No âmbito de suas competências, a Semag já realizou uma dezena de trabalhos, desde o ano de 2010, sobre o tema de Gastos Tributários Indiretos. Após relatar seus esforços de fiscalização e monitoramento, bem como reportar os mais relevantes achados, a Semag sugere ao TCU que sejam deliberadas ações de melhoria. O plenário do TCU analisa o trabalho elaborado pela Secretaria e vota a respeito das deliberações que comporão o acórdão proferido pelo Tribunal, as quais devem ser cumpridas pelos órgãos administrativos a que se destinam. Posteriormente, o atendimento às deliberações determinadas pelo TCU será monitorado pela Semag. Fica evidente, então, de que maneira o trabalho realizado por essa secretaria impulsionando o TCU a exigir melhores práticas de governança dos órgãos gestores.

A seguir, analisaremos os mais relevantes trabalhos sobre o assunto, com a intenção de compreender a evolução do tema dentro do Tribunal até o momento atual – em que os resultados das políticas são considerados como fator fundamental para a apuração a respeito de qualidade do gasto público.

Foram selecionados nove acórdãos, todos proferidos pelo plenário do Tribunal, que foram escolhidos em razão de sua importância para o delineamento do tema que trata sobre a fiscalização da instituição e manutenção de benefícios fiscais. Suas conclusões e recomendações reverberaram dentro da Corte, dando ensejo a trabalhos de fiscalização e monitoramento que são responsáveis por

²⁰¹ “Art. 48. Compete à Secretaria de Macroavaliação Governamental: I - instruir os processos relativos a procedimentos de fiscalização, representações, denúncias, requerimentos, certidões e contestações referentes a transferências constitucionais para estados, Distrito Federal e municípios, bem como outros relacionados à sua finalidade; II - demandar à Secretaria-Geral de Controle Externo trabalhos específicos de fiscalização, em consonância com as diretrizes aprovadas para apreciação das contas anuais de que trata o artigo anterior, e participar de tais trabalhos, sempre que necessário; [...] V - acompanhar a arrecadação e fiscalizar a renúncia de receitas públicas federais mediante realização de inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional; [...]” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 240, de 23 de dezembro de 2010*. Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 3 jan. 2011).

estimular melhores práticas de governança nos órgãos responsáveis pela gestão de Gastos Tributários Indiretos.

Desde o ano de 2010 há acórdãos publicados pelo TCU a respeito do tema dos benefícios fiscais e a correspondente renúncia de receita, notadamente tratando sobre as deficiências no processo de instituição e de gestão dessas políticas. Esses acórdãos são de extrema relevância perante o Tribunal e demais órgãos da Administração Pública por sua contribuição ao aumento da transparência e melhoria dos controles internos de órgãos gestores em razão dos parâmetros e diretrizes que estabeleceram sobre o tema dos benefícios fiscais.

A partir dos achados e sugestões da Semag a respeito da gestão das renúncias exercido pelos órgãos, o plenário do Tribunal vota para decidir sobre a pertinência das sugestões e determina deliberações que são endereçadas aos órgãos integrantes do Poder Executivo responsáveis por cumpri-las. A análise dos acórdãos nos permitirá compreender a importância dessas deliberações para o aperfeiçoamento da governança dos gastos, impulsionando a implementação de mecanismos de controle. Uma vez instituídas, as deliberações devem ser atendidas pelos órgãos gestores – como os Ministérios, a Casa Civil e a RFB, sendo que o seu cumprimento também é monitorado pela Semag.

Além do monitoramento do atendimento às deliberações, a secretaria realiza procedimentos de fiscalização sobre benefícios tributários específicos, como a Fiscalização de Orientação Centralizada relatada no Acórdão 1.270/2018, que objetivou verificar a regularidade do processo de concessão e manutenção de renúncias tributárias relacionadas às áreas social e de desenvolvimento. Esses procedimentos de fiscalização focados em benefícios fiscais pontuais são relevantes não apenas pelas considerações específicas àquelas políticas, mas também pelas suas conclusões gerais, que são adequadas a outros Gastos Tributários.

A referida Fiscalização de Orientação Centralizada, assim como outros recentes trabalhos da Semag sobre o tema, estão em linha com o Plano de Controle Externo e Diretrizes do TCU²⁰², elaborado no início do ano de 2017 com a finalidade de cobrir o período que se estendeu de abril daquele ano até março de 2019. O Plano insere-se dentro do sistema de planejamento e gestão da estratégia do

²⁰² TCU. Tribunal de Contas da União. *Planos de controle externo e de diretrizes do Tribunal de Contas da União*: vigência abril de 2017 a março de 2019. Brasília: TCU/Segepres, 2017. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25CC7BF63015CF5A00C076992>>. Acesso em: 1º jun. 2019.

Tribunal, que consiste em um conjunto de práticas gerenciais para a atividade de controle, orientando-se “por diretrizes de governança e princípios de eficiência, responsabilidade, transparência, comunicação, flexibilidade, accountability e cultura de resultados”²⁰³. Seu objetivo principal, conforme definido pela Resolução TCU 269/2015, é direcionar as ações de controle externo exercidas pelo Tribunal em sintonia com os objetivos definidos em seu planejamento estratégico, quais sejam: aprimorar a governança e a gestão em organizações e políticas públicas; coibir a má gestão dos recursos públicos; e fomentar a Administração Pública Transparente.

Para alcançar tais resultados, foram traçadas estratégias de atuação materializadas em linhas de ação de controle (finalísticas) e de gestão (suporte). O Plano de Controle Externo contém vinte e duas linhas de ação finalísticas e oito linhas de ação de suporte, que por sua vez estão distribuídas entre oito objetivos estratégicos. Entre esses temas, foi elencada a linha de ação finalística “Auditar a qualidade e o resultado de políticas e programas públicos”, pertencente à diretriz de gestão “Resultado de políticas e programas”.

Alinhado aos objetivos do referido Plano, o TCU publicou em outubro de 2018 o Painel de Renúncias Tributárias Federais.²⁰⁴ Essa ferramenta online permite o acesso público a informações sobre o montante renunciado, dispondo-as por tributo, função de governo e gasto tributário, e permitindo também consultas de forma regionalizada. O painel é fruto da evolução da compreensão, dentro desse Tribunal, a respeito dos Gastos Tributários Indiretos, tendo o objetivo de fomentar o controle social e aprimorar o controle externo ao disponibilizar informações para o acompanhamento e fiscalização dessas renúncias.

Percebe-se, assim, que o controle de resultados de políticas econômicas – dentre as quais, os Gastos Tributários Indiretos – é formalmente um dos mais importantes objetivos do TCU atualmente.

²⁰³ Conforme disposto no caput do art. 3 da Resolução TCU 269/2015, a qual dispõe sobre o sistema de planejamento e gestão do Tribunal de Contas da União (TCU. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 269, de 25 de março de 2015*. Brasília, 1º abr. 2015).

²⁰⁴ Id. *Renúncias Tributárias Federais*. Brasília, mar. 2019. Disponível em: <<https://painel3.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=ias1%5Cren%C3%BAncias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>>. Acesso em: 5 jun. 2019.

3.2 ANÁLISE DE ACÓRDÃOS

Nossa análise inicia-se em 2010, com o trabalho relatado no Acórdão 747/2010, responsável por jogar luz sobre as renúncias de receita e introduzir o tema dos Gastos Tributários Indiretos no Tribunal.

3.2.1 Acórdão 747/2010, TC-015.052/2009-7

Relator Augusto Nardes, sessão de 14 de abril de 2010.

Em 2010, a Semag realizou trabalho que tinha o objetivo de verificar o cumprimento da disposição constante no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal²⁰⁵, que determina a necessidade de a concessão ou ampliação de incentivo de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro. A motivação para tanto decorreu da percepção sobre a “possibilidade de crescimento expressivo de renúncias de receitas tributárias sem o cumprimento das condições impostas no dispositivo da LRF”²⁰⁶, preocupando-se notadamente com os mecanismos de compensação de receita impostos por essa legislação. O trabalho relatado no Acórdão 747/2010 serviu de base para a votação em plenário que estabeleceu importantes diretrizes para o tema do controle de renúncia de receitas. Esse é um estudo muito importante para o assunto abordado nesta dissertação, uma vez que o tema dos Gastos Tributários Indiretos foi, pela primeira vez, delimitado no TCU.

O trabalho começa por demonstrar a competência do TCU para fiscalizar a renúncia de receitas decorrente da instituição de benefícios fiscais, e aponta quais são os mecanismos legalmente previstos para essa atividade, apontando a importância do DGT, em linha com as boas práticas de governança sugeridas por organismos internacionais.²⁰⁷

²⁰⁵ Ver nota de rodapé 91.

²⁰⁶ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 747/2010*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Augusto Nardes. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 abr. 2010, p. 1.

²⁰⁷ “5.3 O Fundo Monetário Internacional – FMI, em seu ‘Manual de Transparência Fiscal – 2007’, estabelece como boa prática de transparência fiscal a inclusão, no orçamento ou na respectiva documentação fiscal, de um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central. O demonstrativo deve indicar a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina, devendo, ainda, quantificar as principais renúncias fiscais. O Fundo destaca que o ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.

A Semag vale-se da doutrina de SURREY para definir o que chama de “renúncia de receita fiscal”, identificando-a como o gasto que representa desvio ao sistema tributário de referência adotado como parâmetro. Também destaca que esse gasto tem finalidade semelhante àquela da despesa pública, de maneira que está associado a uma lógica orçamentária, atrelada ao objetivo de promover o desenvolvimento econômico ou social do país.

Assim, sintetiza que os dois aspectos necessários para a identificação de um gasto tributário, considerando também as definições trazidas pelo DGT, seriam: i) ser uma exceção ao sistema tributário de referência, definido como a legislação tributária vigente; e ii) constituir-se um gasto governamental indireto, com objetivos econômicos e sociais.

Definido o conceito, o trabalho passa a perquirir sobre o atendimento dos requisitos constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal, relacionados à necessidade de estimativa de impacto orçamentário da renúncia e à previsão de mecanismos de compensação de receita nos exercícios em que estiver em vigor.

É exposta a dificuldade de estimar com precisão o montante da renúncia prevista e destacadas algumas inconsistências no estabelecimento de compensações às renúncias, especialmente quanto ao uso de excesso de arrecadação como se fosse medida compensatória. Apesar de o tema de controle dos resultados não ser abordado diretamente, a questão da instituição de benefícios sem prazo de vigência definido é apontada como problemática. Citando o Manual de Transparência Fiscal – 2007, elaborado pelo Fundo Monetário Internacional, reconhece-se que a exigência de limitação de vigência consistiria em “uma maneira de impedir que determinadas medidas de desoneração, especialmente aquelas que não alcancem os objetivos para os quais foram instituídas, se tornem parte permanente do sistema tributário”²⁰⁸. Notamos que, desde então, a tendência à perpetuidade do Gasto Tributário, sobre a qual estudamos no segundo Capítulo desta dissertação, é apontada pelo TCU como uma propensão que merece atenção.

5.4 A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, no documento ‘OECD Best Practices for Budget Transparency’, publicado em 2002, recomenda a inclusão de uma estimativa do custo esperado de cada renúncia fiscal na documentação orçamentária, bem como, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 747/2010*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Augusto Nardes. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 abr. 2010, p. 3-4).

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 19.

Na sequência, o processo legislativo pelo qual deve ser submetida a proposta de renovação do Gasto Tributário é apontado como mitigador do efeito de perpetuidade de uma renúncia injustificável, pois propicia a reavaliação de seus efeitos:

No processo orçamentário, ao Poder Legislativo é dado amplo poder de decisão a respeito das despesas públicas a serem executadas. No entanto, com relação aos gastos tributários, considerados uma forma indireta de despesa pública efetuada por meio do sistema tributário, isso não ocorre. Nesse sentido, o estabelecimento de prazo de vigência para as renúncias de receita propicia a sua avaliação, uma vez que esses instrumentos de política pública passarão pelo crivo do Poder Legislativo quando de sua renovação. Assim, a participação parlamentar na tomada de decisão acerca das renúncias previne a permanência no sistema tributário de desonerações não mais importantes social e economicamente.²⁰⁹

Relatado e discutido o relatório elaborado pela Semag, os Ministros do Tribunal decidiram realizar algumas recomendações. Ainda que nenhuma delas tenha tratado diretamente sobre o tema do controle de resultados, destacamos três relevantes recomendações, que foram importantes para o aprofundamento da discussão sobre o controle dos Gastos Tributário, correspondentes aos itens 9.1, 9.2.2 e 9.2.3.2:

9.1. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional, defina uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

[...]

9.2.2 Determinar ao Ministério da Fazenda que adote, quando da concessão ou renovação de renúncias de receitas, medidas com vistas ao atendimento da exigência contida no § 1º do art. 91 da LDO/2010 — Lei nº 12.017/2009, quanto ao prazo máximo de vigência dos respectivos projetos de lei e medidas provisórias;

9.2.3 em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão:

[...]

9.2.3.2. promova a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle.

²⁰⁹ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 747/2010*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Augusto Nardes. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 abr. 2010, p. 19.

Em que pese tratarem objetivamente sobre o controle *ex-ante* da renúncia, a importância de estarem bem delimitadas as competências de cada um dos órgãos envolvidos no processo de proposição e análise do Gasto Tributário é fundamental para permitir, mais à frente, a estruturação de mecanismos de controle de resultados calcados na responsividade do agente público. Não obstante, a organização e compilação de informação em um órgão é necessária, pois é esse conjunto de dados que irá compor o parâmetro com o qual os resultados – e sua potencial eficiência – serão medidos.

As disposições contidas no Acórdão 747/2010 foram muito relevantes para o desenvolvimento do tema do controle de Gastos Tributários Indiretos no TCU. Os conceitos teóricos constantes no relatório serviram e base para análises futuras e o atendimento às suas deliberações foi oportunamente monitorado pela Semag, dando causa a novas proposições.

3.2.2 Acórdão 3.137/2011, TC 030.315/2010-7

Relator Walton Alencar Rodrigues, sessão de 30 de novembro de 2011.

O segundo acórdão analisado decorre de relatório de auditoria preparado pela Semag que teve por objetivo examinar a sistemática de habilitação, concessão e cumprimento das contrapartidas de investimento devidas pelas empresas beneficiárias do Reidi. A auditoria, que abrangeu os órgãos e entidades envolvidos na concessão, gerenciamento e utilização dos recursos decorrentes da renúncia fiscal²¹⁰, propôs responder seis questionamentos, dentre os quais destacamos três, que denotam a maturidade do assunto dentro da Secretaria naquele momento: “Existe acompanhamento da execução dos projetos de infraestrutura incentivados pelo Reidi?”; “Os órgãos e entidades envolvidos na processualística do Reidi possuem procedimentos para controle do usufruto do benefício fiscal por parte das empresas beneficiárias?” e “existem oportunidades de melhoria que visem aumentar a efetividade da renúncia fiscal instituída pelo Reidi?”

O Regime foi instituído pela Medida Provisória nº 351/07 como uma das medidas do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do Governo Federal. O

²¹⁰ Foram auditados a RFB, as Secretarias-Executivas da Secretaria Especial de Portos e dos Ministérios dos Transportes, de Minas e Energia, das Cidades e da Integração Nacional, além das agências nacionais de Transportes Terrestres (ANTT), de Transportes Aquaviários (Antaq), de Energia Elétrica (Aneel) e de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

benefício, que tem como finalidade atrair o investimento privado para as área de infraestrutura²¹¹, consiste na suspensão da exigência das contribuições para o PIS e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda ou importação de equipamentos e materiais de construção quando adquiridos ou importados por pessoa jurídica habilitada ao regime, desde que sejam incorporados em obras de infraestrutura em setores como transporte, energia e saneamento.

A auditoria reconhece que o Reide, cujo objetivo é fomentar o desenvolvimento da infraestrutura nacional por meio da desoneração de investimentos, é um típico Gasto Tributário. Ou seja, é uma política econômica que pretende, por meio do sistema tributário, incentivar a atividade econômica privada e promover o desenvolvimento de setores selecionados. Consequentemente, o resultado obtido pela medida na promoção de seus objetivos torna-se medida da eficiência dos recursos públicos com ela dispendidos.

A preocupação com o resultado da medida está refletida na tentativa da Semag de identificar se o bem beneficiado com o Reidi realmente foi aplicado no projeto previamente aprovado e habilitado. A conclusão foi de que os ministérios e agências reguladoras apenas analisam a documentação e a compatibilização com o setor de infraestrutura ligado ao seu setor, realizando “uma análise meramente formal, pois não há uma fiscalização no empreendimento beneficiado com o regime especial”²¹². A equipe constatou haver deficiência no processo de acompanhamento sobre os investimentos realizados pelas empresas beneficiárias, que não consideraram se a atividade incentivada foi de fato praticada, prejudicando, por conseguinte, o controle a respeito da eficiência do incentivo fiscal – que, na auditoria, é chamado de “*usufruto do incentivo fiscal*”, relacionado ao aproveitamento do benefício. Esse apontamento identifica a importância de serem estabelecidos e implementados mecanismos de controle de resultado que superem a verificação do cumprimento documental de requisitos legais.

Outro ponto importante decorre do fato de que a RFB e os Ministérios auditados foram questionados sobre a atividade de monitoramento do atendimento

²¹¹ Nos termos da Exposição de Motivos Interministerial 3/2007 – MF/MPS, que fundamentou a edição do Reidi, [...] a proposta de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre esses empreendimentos visa reduzir o seu custo inicial e atrair investimentos privados, de forma que a carência de infraestrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico.

²¹² TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 3.137/2011*. Processo 030.315/2010-7. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 30 nov. 2011.

aos requisitos legalmente impostos para a fruição da suspensão, dentre os quais, a devida destinação dos bens. Em suma, os Ministérios responderam não possuir controle sobre o benefício efetivamente usufruído pelas pessoas jurídicas habilitadas, enquanto a RFB respondeu que a sua atividade de fiscalização se circunscreve ao curso do devido processo administrativo tributário.

Essas respostas denotam que o foco da atividade de controle ainda circunscrevia-se, naquele momento, ao campo específico do Direito Tributário, limitando-se a questionar sobre a habilitação e sobre o aproveitamento, pelo contribuinte, de vantagem indevida. Não se considerava, ainda, compreender o benefício fiscal como uma despesa pública instituída com finalidade promocional, sendo pertinente perquirir sobre o cumprimento dos objetivos a que se propôs.

Como consequência desses achados, a Semag recomenda, e o plenário do TCU acata, que os ministérios e agências auditados estabeleçam rotina de fiscalização concomitante e subsequente dos empreendimentos beneficiados pelo Reide, no intuito de verificar a efetiva imobilização dos bens e serviços adquiridos em decorrência do referido regime.

3.2.3 Acórdão 3.437/2012, TC 015.052/2009-7

Relator Valmir Campelo, sessão de 10 de dezembro de 2012.

O Acórdão 3.437/2012²¹³ trata de pedido de reexame interposto pelo então Ministro da Fazenda, Guido Mantega, acerca de uma das recomendações elaboradas pelo Acórdão 747/2010, o primeiro que aqui estudamos. A recomendação questionada tratava sobre a necessidade de previsão de medidas de compensação de receita para quando da instituição de benefícios fiscais, conforme previsto pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O pedido de reexame foi interposto especificamente para requerer que o excesso de arrecadação fosse aceito pelo TCU como uma das fontes de compensação. Embora o controle de resultado do Gastos Tributários Indiretos não seja a temática principal do acórdão, esse assunto é referenciado em dois momentos ao longo do relatório – de maneira que entendemos pertinente analisá-lo. O assunto é tangenciado a partir da alegação feita pelo Ministério da Fazenda,

²¹³ TCU. Tribunal de Contas de União. *Acórdão 3.437/2012*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Valmir Campelo. Órgão Julgador: Grupo II – Classe I – Plenário. Julgamento: 10 dez. 2012.

arguindo que o uso do excesso de arrecadação como medida compensatória “pode ser aperfeiçoado com transparência, avaliação da política econômica e melhor definição dos procedimentos a serem adotados pelos entes”²¹⁴, reconhecendo a relevância de monitorar os resultados dessas políticas. Mais adiante, o Ministério argumenta que a obrigação de prever aumento de alíquota como medida de compensação impõe efeitos aritméticos e econômicos, concluindo que “a aplicação literal do inciso II do art. 14 da LRF, quando há excesso de arrecadação, pode impulsionar aumento da carga tributária ou perda de arrecadação, por conta tanto da renúncia de receita quanto da própria medida compensatória” e destacando que “o uso de tributos regulatórios como medida de compensação, conforme sugerido pelo TCU, não é apropriado sob o ponto de vista econômico, em virtude de essas espécies terem finalidade interventiva e não arrecadatória”²¹⁵.

Embora a Semag refute esse argumento por entender que o conteúdo do inciso II do artigo 14 é claro ao condicionar a renúncia de receita à devida previsão de compensação – entendimento com o qual o plenário TCU concordou – a argumentação entre ambos os órgãos foi importante para fomentar o debate técnico sobre o tema do controle, considerando a relevância dos impactos arrecadatórios e econômicos dos Gastos Tributários.

Como consequência desse debate, e em resposta ao argumento de que o excesso de arrecadação aliado à avaliação da política econômica seriam medidas compensatórias suficientes, a Semag solicitou ao Ministério da Fazenda que enviasse as “avaliação da qualidade, eficiência, eficácia e efetividade das renúncias de receita analisadas no presente processo, para o alcance dos objetivos pretendidos com a sua instituição – estudos realizados pelo Governo ou por outras entidades”²¹⁶.

Em resposta, o Ministério apresentou três trabalhos. O primeiro deles, elaborado pelo IPEA, tratava da redução do IPI incidente sobre a indústria de automóveis durante o período de 2009, cuja conclusão foi de que a

[...] redução das alíquotas do IPI de automóveis concedida em 2009 resultou em impactos positivos no setor com a elevação das vendas de veículos e com a minimização da redução do nível de emprego. Além disso, a perda de arrecadação decorrente da medida foi, em

²¹⁴ TCU. Tribunal de Contas de União. *Acórdão 3.437/2012*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Valmir Campelo. Órgão Julgador: Grupo II – Classe I – Plenário. Julgamento: 10 dez. 2012, p. 8.

²¹⁵ *Ibid.*, p. 17.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 23.

parte, compensada com o aumento de arrecadação de outros tributos.²¹⁷

O segundo dos estudos apresentados, elaborado pela Fundação Getúlio Vargas, é intitulado “*A cadeia produtiva da construção e os efeitos da desoneração*” e avaliou o quanto de crescimento econômico poderia ser gerado com uma redução para zero das alíquotas de PIS e Cofins sobre a construção e a redução para zero do IPI dos materiais de construção. A Fundação concluiu, a respeito dessa política hipotética, que “uma política de desoneração na cadeia da construção pode trazer efeitos positivos sobre o crescimento econômico do país no curto prazo, gerando aumento do emprego e da renda e, conseqüentemente, a queda da arrecadação pode ser compensada”²¹⁸.

O terceiro trabalho foi uma análise apresentada no Encontro Nacional de Economia de 2011 e possuía o título: “Crescimento, emprego e produção setorial: efeitos da desoneração de tributos sobre a folha de salários no Brasil”. O trabalho, que simulou o impacto da desoneração da folha de salários sobre a economia, concluiu que “a redução na carga tributária gera efeitos positivos para o crescimento a longo prazo da economia, gerando aumento da produção, do emprego e das exportações, ao reduzir o custo do fator trabalho e, por consequência, o custo de produção”²¹⁹.

A análise da Semag sobre a resposta ao questionamento pontuou que apenas um dos trabalhos considerou os efeitos de renúncia tributária de fato ocorrida no período em escrutínio, e que os demais trataram sobre políticas hipotéticas. Ao apontar a complexidade dessa modalidade de análise, a Semag salientou o entendimento de que

[...] o resultado da avaliação de uma política de gasto tributário não deve ser utilizado como pressuposto para que ela continue ou para instituição de outra estratégia semelhante, sem estudo cuidadoso das circunstâncias diferenciadas que as envolvem. Afirma, por fim, que a avaliação dos gastos tributários, assim como das políticas públicas realizadas por intermédio do orçamento público, é ferramenta relevante na gestão desses recursos e deve ser

²¹⁷ TCU. Tribunal de Contas de União. *Acórdão 3.437/2012*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Valmir Campelo. Órgão Julgador: Grupo II – Classe I – Plenário. Julgamento: 10 dez. 2012, p. 23.

²¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 24.

expandida, com a finalidade de estimar em que medida tais políticas estão atingindo o objetivo a que se destinam.²²⁰

A análise da Secretaria de Recursos sobre esse ponto levanta também outra fragilidade, decorrente do fato de que nenhum dos trabalhos apresentados foi produzido por órgão do Poder Executivo, que são os responsáveis pela gestão das políticas de desoneração.

Apesar de o voto apresentado pelo Ministro Relator, Valmir Campelo, e o voto revisor, apresentado pelo Ministro José Jorge, não comentarem o ponto especificamente relacionado ao tema do controle de resultados, atendo-se à questão objeto do pedido de reexame que tratava sobre o aproveitamento de excesso de arrecadação como mecanismo de compensação, esse Acórdão é relevante para o nosso debate e para a compreensão sobre a evolução do tema tanto no TCU quanto no Ministério da Fazenda. A partir da provocação da Semag, é possível detectar que a eficiência das políticas econômicas instituídas a custo de renúncias tributárias passa a ser assunto relevante dentro desse órgão de controle.

Ademais, ainda que a resposta do Ministério da Fazenda não tenha suficientemente atendido aos questionamentos da Secretaria, é possível identificar a percepção sobre os impactos causados tanto na arrecadação quanto na atividade econômica em razão da instituição de Gastos Tributários Indiretos.

3.2.4 Acórdão 2.766/2012, TC 015.511/2012-0

Relator André de Carvalho, sessão de 10 de outubro de 2012.

Esse Acórdão parte de monitoramento de deliberações e recomendações que foram realizadas pelo TCU no ano anterior, por meio do Acórdão 1.385/2011 (não analisado nesta dissertação), e endereçadas ao Ministério da Cultura e do Planejamento e ao Banco do Brasil com a finalidade de verificar a regularidade da concessão de incentivos fiscais previstos na Lei nº 8.313/91, a Lei Rouanet. Esse acórdão de monitoramento é relevante para o assunto que estudamos por trazer, em seu relatório, a percepção a respeito da relevância do acompanhamento dos investimentos públicos indiretos:

O dispêndio de recursos públicos deve ser acompanhado, mesmo quando sua execução se dá indiretamente, como no caso do

²²⁰ TCU. Tribunal de Contas de União. *Acórdão 3.437/2012*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Valmir Campelo. Órgão Julgador: Grupo II – Classe I – Plenário. Julgamento: 10 dez. 2012, p. 24.

incentivo fiscal da Lei Rouanet. Se essa avaliação for realizada apenas após o término do projeto, a efetividade do controle fica prejudicada, pois o retorno aos cofres públicos de recursos gastos indevidamente, em geral, é árduo. Por outro lado, se os projetos são devidamente acompanhados ao longo de sua execução, é possível corrigir os desvios em tempo hábil para que não haja maiores prejuízos ao Tesouro.²²¹

O monitoramento constatou que o Ministério da Cultura não apura de que maneira os recursos estão sendo gastos. Outra questão abordada relaciona-se à localidade em que o benefício é usufruído. A Semag verificou que a distribuição dos recursos de incentivo fiscal da Lei Rouanet é desigual entre as regiões brasileiras, com prevalência para a região Sudeste. Essa constatação evidencia o potencial efeito regressivo do Gasto Tributário Indireto, impacto econômico que poderia ser mitigado por meio de atividade de controle e monitoramento. É isso o que propõe a secretaria, que aponta a necessidade de o Ministério apurar onde o evento financiado com recursos públicos foi efetivamente realizado. Essa fragilidade já havia sido anteriormente apontada e, segundo constatado pela Semag nesse Acórdão, não foi sanada.

O aprimoramento do controle tempestivo da execução dos projetos beneficiados é apontado como um dos benefícios que decorrem do cumprimento das deliberações atribuídas pelo Tribunal aos Ministérios gestores da Lei Rouanet, contribuindo para o alcance dos resultados pretendidos pela política de incentivo à cultura. Na mesma linha, no voto proferido pelo Ministro relator André Luis de Carvalho, o TCU ressalta a importância que o controle social exerce na transparência e no bom uso de recursos públicos, salientando que a ampliação da divulgação de informações sobre incentivos fiscais concedidos a projetos culturais fomenta o seu bom exercício.²²²

3.2.5 Acórdão 809/2014, TC 012.606/2012-0

Relator Benjamin Zymler, 02 de abril de 2014.

²²¹ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 2.766/2012*. Processo 015.511/2012-0. Relator: André de Carvalho. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 10 out. 2012, p. 3.

²²² “Outro benefício importante advindo do cumprimento das medidas apontadas por este Tribunal está consignado na ampliação da divulgação de informações sobre a renúncia fiscal para projetos culturais, que deve ser feita também por meio de relatório disponível no sítio do MinC na **internet**, o que contribuirá para o exercício do controle social sobre a aplicação desses recursos” (*ibid.*, p. 21).

O quinto Acórdão analisado parte de monitoramento realizado pela Semag para verificar se as recomendações propostas pelo TCU no Acórdão 747/2010, o primeiro a ser relatado nesta dissertação, foram cumpridas. Para a finalidade deste trabalho, nos limitaremos a comentar o atendimento – ou não – daquelas recomendações que havíamos listado como mais relevantes ao tema do controle de resultados.

A recomendação endereçada à RFB para que se definisse uma metodologia para o cálculo das estimativas, item 9.1, foi considerada atendida – em grande parte em razão do argumento apresentado pelo próprio órgão monitorado de que não há possibilidade de estabelecer uma metodologia única de estimativa de impacto das renúncias em razão das características de cada modalidade de receita renunciada.²²³ Como consequência dessa constatação, foram apontadas deficiências quanto à indefinição do órgão responsável pela realização dos cálculos, concluindo-se que a RFB deveria responsabilizar-se por sua análise final. No voto proferido pelo Ministro Relator Benjamin Zymler, o TCU reconhece que a metodologia para cálculo do impacto orçamentário-financeiro das renúncias não é única. “Dependerá de cada tributo e do tipo de desoneração tributária concedida. Ademais, essas metodologias não são estanques, podem sofrer alterações ao longo do tempo com vistas a possibilitar melhores estimativas”²²⁴.

Quanto à recomendação constante no item 9.2, que decorreu da prorrogação de renúncias sem que fossem atendidos os requisitos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o ponto foi considerado apenas parcialmente atendido, já que parte da amostra de proposições que concediam ou prorrogavam renúncia atendiam as exigências de serem acompanhadas por estimativa de renúncia e medidas de compensação.

Foi considerada cumprido o atendimento à recomendação 9.2.3, a qual

[...] decorreu da constatação de que a maioria dos projetos de lei e medidas provisórias editadas a partir de 2006 concedendo renúncias fiscais não possuíam prazo de vigência ou tal prazo era superior a

²²³ Cabe comentar que, apenas em fevereiro de 2019, foi publicado pela RFB o documento Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, que estipula os fundamentos metodológicos envolvidos na estimativa de renúncia e apresenta a execução do cálculo de cada Gasto Tributário (BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. *Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília, fev. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/metodologia-gastos-tributarios-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2019).

²²⁴ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 809/2014*. Processo 012.606/2012-0. Relator: Benjamin Zymler. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 02 abr. 2014, p. 23.

cinco anos, o que contraria a exigência contida nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.²²⁵

Não porque todas as medidas estabeleçam formalmente uma limitação à sua vigência, mas porque a RFB respondeu à Secretaria que está apta a realizar o controle do termo de vigência das medidas, considerando o termo máximo previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício relevante.

A última das deliberações do Acórdão 747/2010 que havíamos salientado, em razão de sua relevância para o tema e que foi então monitorada pela Semag, referia-se à sistematização dos procedimentos de avaliação das propostas de renúncia. Naquela oportunidade, a Secretaria recomendou e o TCU determinou que o Ministério da Fazenda, em conjunto com o Ministério do Planejamento, definisse a competência de cada um dos órgãos envolvidos nesse processo. Em resposta à atividade de monitoramento, o Ministério da Fazenda informou à Secretaria sobre a existência de três etapas na avaliação de propostas de concessão de benefícios fiscais²²⁶, sem, contudo, haver publicado qualquer regulamentação sobre o tema. Em resposta, o trabalho destaca que

A relevância da determinação em comento reside no fato de que as renúncias tributárias são importantes mecanismos de políticas públicas e, portanto, necessitam serem cuidadosamente elaboradas e monitoradas para que sejam eficientes no alcance dos objetivos propostos. Além disso, a regulamentação do processo de elaboração e análise das propostas de renúncias de receitas também beneficiará o controle e a transparência desses recursos públicos²²⁷,

²²⁵ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 809/2014*. Processo 012.606/2012-0. Relator: Benjamin Zymler. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 02 abr. 2014, p. 8.

²²⁶ “Posteriormente, por meio da Nota Técnica 30/SE-MF, de 20/6/2012 (peça 16, p. 23-24), o MF informou que existem três etapas para avaliação das propostas de concessão de renúncias fiscais, quais sejam: a) discussão do mérito da proposta de renúncia pelos órgãos públicos envolvidos no assunto, sendo que a participação do Ministério da Fazenda nessa primeira etapa se dá por meio de seus órgãos específicos. Em alguns casos, os órgãos envolvidos ou solicitantes apresentam estimativa preliminar da desoneração. b) a segunda etapa contempla a estimativa ou validação do custo da medida. No caso dos tributos sob sua administração, compete a RFB estimar ou validar os valores da renúncia. No caso dos tributos não administrados pela Receita Federal do Brasil, compete ao órgão responsável pela sua administração produzir as estimativas de impacto financeiro das medidas de desoneração pretendidas. c) na terceira etapa, o MF, por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, aponta a necessidade de compensação, quando for o caso, nos termos do art. 14 da LRF. Em caso de necessidade de compensação, o MF avalia a melhor forma de compensação disponível.

d) uma vez efetivada a renúncia, a STN e a SOF realizam as adequações financeiras e orçamentárias” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 809/2014*. Processo 012.606/2012-0. Relator: Benjamin Zymler. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 02 abr. 2014, p. 9-10).

²²⁷ *Ibid.*, p. 10.

e concluiu que não houve ação conjunta de ambos os ministérios para sistematizar os processos de avaliação e definir as competências dos diversos órgãos envolvidos no processo.

Ainda que parte das deliberações não tenha sido cumprida pelos órgãos responsáveis, a Semag apontou a importância que essas decisões tiveram para o aumento da transparência no processo de concessão de benefícios fiscais, especialmente em decorrência do encaminhamento ao Congresso Nacional de demonstrativos dos incentivos fiscais concedidos e de suas respectivas medidas de compensação. Outro benefício apontado pela Secretaria corresponde à observância do prazo máximo de cinco anos para vigência das renúncias fiscais, reconhecendo a importância dessa avaliação para o processo de controle das renúncias pois obriga a avaliação a respeito da conveniência de prorrogá-las:

A estipulação de um prazo de vigência propicia ao gestor uma oportunidade de avaliar a efetividade da medida desonerativa e, caso decida prorrogá-la, deve obrigatoriamente submeter tal intenção à manifestação do Congresso Nacional.²²⁸

Por fim, a Semag propõe, e o plenário do Tribunal acata, que seja incluída uma nova determinação, endereçada ao Ministério da Fazenda, que passa a compor o item 9.4 das deliberações estipuladas pelo TCU sobre o tema de controle de Gastos Tributários:

9.4. determinar ao Ministério da Fazenda que, quando da proposição de ato normativo que conceda renúncias de receitas tributárias de sua iniciativa ou submetido à sua apreciação, observe o teor do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a fazer constar da exposição de motivos:

9.4.1. estimativa de impacto orçamentário-financeiro dessas medidas no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes;
9.4.2. 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 lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

Tratando diretamente sobre a deficiência no equilíbrio orçamentário, a nova deliberação também contribui indiretamente para o avanço de tema do controle de resultados ao impor a verificação *a posteriori* do que a medida propõe e o que ela

²²⁸ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 809/2014*. Processo 012.606/2012-0. Relator: Benjamin Zymler. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 02 abr. 2014, p. 18.

pretende. Essa análise prévia é fundamental para estabelecer parâmetro, sem o qual a atividade de controle é impossível. Mas

3.2.6 Acórdão 1.205/2014, TC 018.259/2013-8

Relator Raimundo Carreiro, sessão de 14 de maio de 2014.

Esse Acórdão parte de auditoria operacional realizada com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuras auditorias.

O histórico até então desenvolvido pelo TCU na fiscalização de renúncias tributárias, exposto nos cinco acórdãos já analisados, contribuiu para o aumento da transparência dos Gastos Tributários Indiretos e aprofundamento da compreensão teórica sobre o assunto. Os trabalhos da Semag, documentados nos acórdãos aqui reportados, encontraram falhas de gestão e de controle cuja descoberta foi fundamental para expor as consequências dos impactos arrecadatários e econômicos decorrentes da instituição de benefícios fiscais sem o devido monitoramento de seus resultados. Mais que fomentar o debate sobre o tema, essas fiscalizações e estudos serviram de base para futuros trabalhos da própria Secretaria, que viriam a orientar a atuação de todo o Tribunal na atividade de fiscalização da governança de Gastos Tributários Indiretos e impactar, por conseguinte, outros órgãos da administração pública.

A auditoria relatada no Acórdão 1.205/2014, que foi direcionada a onze ministérios setoriais gestores das principais políticas financiadas por renúncias tributárias e a órgãos centrais do Poder Executivo Federal, decorreu da percepção da existência de graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias. A indefinição de objetivos e metas, as irregularidades na aplicação dos recursos ou na prestação de contas, a ausência de fiscalização, a falta de avaliação de resultados e as deficiências na transparência foram apontadas como problemas que, aliados à materialidade dos recursos envolvidos²²⁹, ensejaram o trabalho.

O objetivo da auditoria foi de embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuros trabalhos, orientando a atuação das demais unidades do Tribunal no controle das renúncias tributárias. Mais importante para o nosso tema,

²²⁹ Que, segundo a Auditoria, totalizaram cerca de R\$ 216,5 bilhões no ano de 2012 (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014, p. 2).

pela primeira vez, os resultados dos Gastos Tributários Indiretos são apontados como foco da atividade de fiscalização realizada pela Tribunal: “buscou-se com a realização deste levantamento aprimorar as análises efetuadas, para que contemplem não apenas os aspectos de conformidade, mas também os resultados porventura alcançados com a concessão dos benefícios”²³⁰.

A estrutura do trabalho realizado pela Semag é bastante interessante e útil. Inicia pelo panorama geral da matéria, necessário para a definição do termo Gasto Tributário, passa a delinear como são tratados os benefícios e renúncias no ordenamento jurídico para, na sequência, expor de que maneira esses instrumentos são utilizados como meio de concretização de política econômica.

Ao tratar a respeito dos órgãos envolvidos no processo de instituição e renúncia, conclui que o processo de implementação de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo não está disciplinado formalmente, prejudicando a gestão dos recursos e inviabilizando a responsabilização dos órgãos participantes – retomando, nessa crítica, a deliberação que foi proposta pelo TCU no Acórdão 747/2010, pioneiro no assunto. A Auditoria questiona também sobre a existência de planejamento prévio à instituição de renúncias tributárias que objetivem estabelecer metas e indicadores, e aponta que nem mesmo a exposição de motivos de parte das normas traz esse arcabouço. Recomenda, então, que os Ministérios se atentem a essa constatação.

Após cuidadosamente caracterizar os Gastos Tributários vigentes e classificá-los, o trabalho passa a tratar sobre o processo de avaliação e controle das renúncias tributárias, questionando sobre o acompanhamento realizado pelos diversos órgãos gestores e por órgãos centrais da Administração, notadamente o Ministério Público, Ministério da Fazenda e Casa Civil.

A Semag destaca que os regimentos dos órgãos gestores não definem sua competência para controle de políticas financiadas por meio de renúncias, e que “as próprias normas instituidoras de benefícios tributários em muitos casos são silentes no que tange ao controle desses instrumentos”²³¹. Essa situação causa certa incompreensão acerca do papel que cabe ser exercido pelos órgãos gestores. Especificamente sobre a atuação da RFB, conclui que a sua atuação se restringe

²³⁰ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014, p. 2.

²³¹ *Ibid.*, p. 38.

estritamente aos aspectos tributários, não alcançando a execução ou monitoramento de políticas.

Conforme destacado na Auditoria:

[...] poucos órgãos efetuam algum tipo de avaliação de resultado dessas políticas. Na verdade, a maioria das políticas não possui os requisitos mínimos de um desenho de política pública, tais como objetivos, indicadores e metas. Por meio de uma pesquisa superficial nas normas instituidoras das renúncias tributárias que não possuem órgão gestor associado, em geral não se identificaram sequer os objetivos pretendidos por meio desses mecanismos. Já as renúncias tributárias com órgão gestor, em sua maioria, possuem ao menos objetivos definidos em norma ou afirmados pelos gestores em resposta à requisição da equipe de fiscalização. Porém, poucas dessas políticas possuem algum tipo de indicador e meta.²³²

A Agência Nacional do Cinema (ANCINE) foi uma exceção, tendo demonstrado que realiza a avaliação dos resultados das renúncias relacionadas ao mercado audiovisual, no qual a agência atua. O controle baseia-se na definição de metas detalhadas no Plano Plurianual, com base nas quais os resultados atingidos pelos programas financiados são avaliados.

A Auditoria conclui que,

[...] apesar de alguns órgãos gestores realizarem alguns levantamentos de resultados decorrentes das suas ações financiadas por renúncias tributárias, a maioria ainda não realiza sequer trabalhos rudimentares nesse sentido. Ademais, detectou-se a ausência de uma definição clara acerca dos objetivos pretendidos e dos indicadores e metas estipulados para medir o alcance desses objetivos em boa parte dos gastos tributários.²³³

Com a finalidade de fomentar uma cultura de avaliação da gestão desses recursos, sugere que o Tribunal recomende aos órgãos gestores que adotem providências no sentido de definir objetivos, indicadores e metas para as políticas por eles administradas que se utilizam de recursos de renúncias tributárias como meio de financiamento, fazendo referência ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal.²³⁴ Essa recomendação demonstra de maneira importante a evolução do tema do controle de resultados no órgão, que passa a ser diretamente abordado nas recomendações sugeridas ao Tribunal.

²³² TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014, p. 44.

²³³ *Ibid.*, p. 45.

²³⁴ Ver nota de rodapé 99.

Aos órgãos centrais foi questionado se avaliavam os resultados alcançados pelas políticas, e, em resposta, o Ministério da Fazenda e o Ministério do Planejamento informaram entender que a apreciação de resultados tende a ser feita pelo respectivo órgão que acompanha o benefício. Sendo assim, a Auditoria conclui que “os órgãos centrais não efetuam avaliações sistemáticas e individualizadas das políticas públicas embasadas em renúncias tributárias, nem mesmo daquelas que possuem objetivos econômicos”²³⁵. Essa conclusão reitera aquela contida no já reportado Acórdão 3.437/2012, terceiro daqueles aqui analisados, quanto à ausência de estudos que indicariam ao Ministério da Fazenda os impactos na economia decorrentes da instituição de Gastos Tributários Indiretos.

Cabe transcrever parte da conclusão da Secretaria sobre o assunto, considerando sua pertinência:

Em que pese a complexidade desse tipo de avaliação, conforme destacado pelos órgãos auditados, não se deve olvidar que a avaliação dos gastos tributários, assim como das políticas públicas realizadas por intermédio do orçamento público, é uma relevante ferramenta de gestão desses recursos. Somente após a verificação dos resultados alcançados é possível concluir pela efetividade da política e, conseqüentemente, pela pertinência de sua manutenção. A dificuldade de se realizar análises de resultados não justifica a ausência de, ao menos, tentativas de fazê-lo. Ademais, questiona-se a escolha do gestor por uma intervenção que já se sabe, de antemão, que não será avaliada, seja por falta de ferramentas e condições para isso, seja por falta de vontade política. Toda ação governamental deve estar sujeita a avaliações, ainda que incipientes a princípio, pois tal procedimento confere transparência aos gastos públicos e, também, permite a retroalimentação do ciclo da política pública.²³⁶

Ao sintetizar o trabalho realizado pela Secretaria, o titular da Semag aponta a necessidade de se

[...] avançar sobre a abordagem de controle, de modo que a atuação do Tribunal vá além da verificação dos aspectos de conformidade das renúncias, e contemple a análise dos aspectos de governança que contribuem para viabilizar o alcance dos resultados pretendidos com o uso de tais instrumentos.²³⁷

²³⁵ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014, p. 43.

²³⁶ *Ibid.*, loc. cit.

²³⁷ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014, p. 53.

Salienta, também, que a fiscalização das renúncias tributárias pelo TCU tende a adquirir um caráter sistêmico, fomentada pelos resultados dos trabalhos especializados já realizados sobre o assunto, sendo pertinente definir uma estratégia ampla para a atuação do Tribunal na fiscalização dos Gastos Tributários Indiretos.

Como decorrência da Auditoria, o plenário do TCU acordou em realizar algumas recomendações, dentre as quais destacamos aquelas relacionadas ao tema de controle de resultados.

Destinando-se à Casa Civil, recomendou:

9.2.1. criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo; e

9.2.2. orientar os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações.

Já aos ministérios envolvidos na gestão foi recomendado:

9.5.2. definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

A partir das deliberações constantes nesse acórdão, datado de 2014, a importância de mensurar os resultados logrados pelas políticas passa a ser considerada de maneira objetiva, determinando que sejam expressamente definidos parâmetros que possibilitem, mais adiante, a avaliação de sua eficiência.

3.2.7 Acórdão 793/2016, TC 033.150/2015-0

Relator Raimundo Carreiro, sessão de 06 de abril de 2016.

O Acórdão 793/2016 decorre do monitoramento de parte das deliberações que foram estipuladas no Acórdão 1.205/2014, particularmente dos itens 9.1. a 9.4, recaindo sobre os órgãos centrais objetivando a melhoria da governança dos Gastos Tributários Indiretos. Atentemo-nos ao subitem 9.2.1 e 9.2.2, que já havíamos destacado como relevante ao tema do controle de resultados quando analisamos o Acórdão 1.205/2014, logo acima.

Em razão da deliberação que lhe foi imposta, a Casa Civil coordenou, durante o período que se estendeu de 2014 a 2015, reuniões com os órgãos gestores das políticas que estava encarregada de orientar. Os resultados da apuração realizada pela Semag demonstram que ainda naquele momento havia diversas desonerações instituídas sem que lhe fosse atribuído órgão responsável por sua gestão.

Em que pese a deficiência, foi notada significativa melhoria nesse indicador durante o período. Conforme destacado, em 2014, apenas 36% das renúncias instituídas indicavam órgão responsável. Já em 2015, esse percentual saltou para 64%. Por essa razão, a deliberação 9.2.1 foi considerada como em implementação.

É importante destacar, contudo, que a definição de órgão responsável pelo monitoramento do Gasto Tributário é apenas a parte inicial da referida deliberação, que precede sua parcela mais substancial. Então, é ainda determinado à Casa Civil que sejam criados mecanismos de avaliação dos benefícios que não possuem órgão gestor definido, incluindo-se cronograma e periodicidade das avaliações, possibilitando o controle de resultados da política.

O item 9.2.2 foi respondido por meio de notas técnicas que resumiram os desdobramentos da articulação entre Ministério do Planejamento, Ministério da Fazenda e Casa Civil. Nelas, é reconhecida a importância da avaliação da qualidade dos gastos públicos, considerando os custos, a eficiência alocativa, bem como a eficácia e a eficiência dessas políticas. A SPE, que compõe a estrutura organizacional do Ministério da Fazenda, elaborou um roteiro com possíveis formas de avaliação dos Gastos Tributários, identificando três fases:

- a) além da identificação do órgão gestor da renúncia, é importante que se avalie individualmente cada política pública financiada por meio de gasto tributário; (b) critérios a serem utilizados para a avaliação da política pública, métodos de análise e avaliação de impactos; e (c) recursos materiais e humanos para a atividade de avaliação.²³⁸

Segundo informações da SPE, em 2015 foram realizadas três avaliações sobre benefícios fiscais específicos, sendo duas delas direcionadas à isenção de imposto de renda incidente sobre a remuneração paga por debêntures de sociedade de propósito específico para investimento em infraestrutura – nas quais verificou-se

²³⁸ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: Raimundo Carneiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 06 abr. 2016.

que o objetivo de atrair novos agentes e desenvolver o mercado de capitais foi atingido – e uma sobre a desoneração da folha de pagamentos – na qual foi evidenciado que os benefícios não lograram êxito quanto ao alcance dos objetivos almejados.

Com base nessas informações, ainda que incipientes, o item 9.2.2 foi considerado como em implementação. Mesmo embrionárias, as ações destacadas demonstram avanço na compreensão dos impactos decorrentes da implementação de políticas governamentais financiadas por renúncias fiscais, além do aperfeiçoamento dos procedimentos de governança dessas medidas. Todavia, cabe ressaltar que a referida deliberação requer ainda o envolvimento dos ministérios setoriais nesse processo.

3.2.8 Acórdão 1.270/2018, TC 015.940/2017-9

Relator José Mucio Monteiro, sessão de 24 de outubro de 2018.

O Acórdão 1.270/2018 parte de Fiscalização realizada em linha com o Plano de Controle Externo do TCU, que definiu a qualidade e o resultado de políticas e programas públicos como um dos focos de trabalho do Tribunal no contexto do controle de eficiência dessas medidas.

As razões que motivaram a escolha do tema auditado foram o risco (assim entendido como o impacto significativo dos benefícios tributários na gestão fiscal), a oportunidade (diante do cenário vigente de queda e rigidez orçamentária), a materialidade (considerando o volume de recursos renunciado) e a relevância (decorrência da necessidade de produzir informações úteis à avaliação dos benefícios analisados). O cenário de recessão econômica é apresentado como justificativa, especialmente considerando a série de déficits fiscais iniciada em 2014, contexto em que o volume de receitas que são renunciadas pelo Estado ganha expressiva relevância. Conforme consta no DGT que projetou a renúncia de receita em 2018, esses gastos representavam 3,97% do PIB e 20,7% da estimativa de arrecadação total de receitas federais para aquele ano.²³⁹

²³⁹ “O país passa por um cenário de recessão econômica, tem apresentado déficits fiscais desde 2014, e as projeções são de que tais déficits perdurem até 2020. Após sucessivos exercícios com grande expansão do gasto público e elevação da dívida líquida do setor público (DLSP) em relação ao PIB (de 33,6% em 2013 para 46,2% em 2016), houve a edição da Emenda Constitucional 95/2016, que estabeleceu o Novo Regime Fiscal, também conhecido como teto dos gastos. Esse mecanismo busca impedir o crescimento real das despesas públicas primárias.

As fragilidades apontadas pelo Acórdão 1.205/2014-TCU no processo de governança de políticas econômicas financiadas por renúncias tributárias também motivaram os trabalhos da Fiscalização, notadamente o ponto relacionado à ausência de acompanhamento e avaliação das renúncias. Nesse contexto foram auditados os procedimentos de concessão de cinco Gastos Tributários Indiretos distintos, os quais foram eleitos em razão de sua materialidade e pelo fato de preverem contrapartidas que devem ser prestadas por seus beneficiários.

Dentre os cinco programas eleitos, três correspondem à imunidade tributária constitucionalmente prevista (relacionadas à imunidade de contribuição previdenciária para entidades beneficentes de assistência social, educação e saúde – *Cebas*), outro refere-se ao regime especial de tributação vigente na Zona Franca de Manaus e o último dos programas analisados corresponde aos benefícios fiscais instituídos pela Lei de Informática. O relatório de auditoria que consolida as cinco fiscalizações levanta alguns apontamentos preliminares, que são relevantes ao nosso estudo e por isso, alguns deles, serão aqui tratados.

O primeiro deles aponta a discrepância entre a normatização e a maturidade dos mecanismos de controle e de avaliação aplicados aos gastos diretos e aqueles aplicados aos gastos indiretos, tais como os Gastos Tributários. Apesar de haver significativa deficiência no processo de planejamento, execução e avaliação de despesas diretas, as suas etapas de controle estão mais bem definidas, considerando que a legislação estabelece que cada despesa tenha sido discutida e autorizada antes de sua instituição e exige o seu acompanhamento. Já para as despesas indiretas, a situação é distinta. Embora o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal determine condições para a concessão ou ampliação de benefícios, a legislação não impede por completo que sejam instituídas renúncias que não tenham sido precedidas de estimativa adequada, que não tenham prazo de

Considerando o quadro atual de queda na arrecadação de receitas, rigidez orçamentária (cerca de 90% despesas primárias são obrigatórias e crescentes, notadamente as previdenciárias e as de pessoal), verifica-se um desequilíbrio fiscal, caracterizado pela escassez de recursos para a execução das políticas públicas.

Nesse contexto, as renúncias tributárias da União foram estimadas em cerca de R\$ 283 bilhões para o exercício de 2018, segundo informações do Demonstrativo de Gasto Tributário (DGT) publicadas (em agosto de 2017) junto ao PLOA 2018. Esse valor corresponde a 3,97% do PIB e a 20,7% da estimativa de arrecadação total de receitas federais” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1270/2018*. Processo 033.150/2015-0. Relator: Raimundo Carneiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 06 abr. 2016, p. 2).

vigência ou gestor definidos e que não tenham sido precedidas de avaliação *ex-ante*.²⁴⁰

A fiscalização retoma o ponto observado em outros trabalhos, expondo que quase a totalidade, precisamente 98%, dos gastos tributários instituídos sem órgão gestor definido não possuíam também prazo de vigência determinado.²⁴¹ A ausência de órgão responsável pela avaliação da conveniência da manutenção de benefícios que foram estabelecidos sem data previstas para terminar impulsiona a tendência de perpetuidade dessas despesas, a despeito de seus resultados eventualmente não justificarem seus custos. Nessa situação, a ausência de responsabilização é combustível à propensão à perpetuidade dos Gastos Tributários Indiretos.

Na sequência, a Fiscalização passa a comentar as deliberações determinadas pelo TCU em trabalhos anteriores, que também tratavam sobre a governança de Gastos Tributários, e estão consolidadas nos já analisados acórdãos 747/2010 e 1.205/2014.²⁴² Em seguida, passa-se a abordar os achados mais relevantes das cinco fiscalizações.

Por serem diretamente pertinentes ao tema do controle de resultados, comentaremos dois desses achados.

O primeiro deles relaciona-se ao Cebas educação, e parte da percepção sobre a ausência de prestação de contas por grande parte das entidades detentoras da certificação na área da educação, o que reduz a transparência e a expectativa de controle, fomentando a atividade fraudulenta que impacta a eficiência do gasto.

As entidades possuem Cebas, usufruem do benefício tributário ora em análise, e deixam de cumprir com a obrigação legal de comprovar que concederam as devidas bolsas de estudo nos moldes do previsto na legislação. Com isso, o Poder Público deixa de arrecadar e não tem sequer a informação disponível sobre as contrapartidas sociais previstas. Tais informações deveriam subsidiar avaliações sobre a eficiência, eficácia e efetividade da política pública. Além de descumprimento de dispositivo legal, o não envio dos relatórios

²⁴⁰ A auditoria também comenta preliminarmente certa resistência, por parte da RFB, de prover informações sobre os beneficiários dos incentivos, o que impossibilita a verificação do cumprimento de condicionalidades e contrapartidas, informações que são fundamentais no processo de controle. Apesar do sigilo fiscal, argumenta-se pela necessidade de ser dado acesso aos órgãos gestores às informações que são necessárias à execução da atividade gerencial de verificação de cumprimento de contrapartidas. Afinal, se não é possível verificar se foram cumpridas as condicionantes impostas pela legislação que concedeu o benefício, a análise quanto à eficiência desse gasto é impraticável.

²⁴¹ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo II – Classe V – Plenário. Julgamento: 24 out. 2018, p. 4.

²⁴² A análise a respeito do atendimento, ou não, das deliberações contidas nos Acórdãos 747/2010 e 1.205/2014 é objeto do Acórdão 2.756/2018, que estudaremos a seguir.

prejudica a gestão do Ministério, e impede que a sociedade conheça e realize o controle social acerca do gasto tributário.²⁴³

Outro achado relevante trata da ausência de informações sobre a totalidade das desonerações tributárias em vigor. Conforme reportado, houve dificuldade na obtenção de informações sobre as desonerações e sobre regimes especiais em vigor, dificultando a distinção entre um e outro. A dificuldade em caracterizar o sistema tributário de referência, e dele distinguir os Gastos Tributários definidos como sendo os desvios desse sistema padrão, impacta a possibilidade de controle de resultados dessas políticas.

Frente ao atual cenário de escassez de recursos orçamentários [...] o acompanhamento dos valores renunciados faz-se ainda mais necessário, conferindo transparência a esses mecanismos que não estão sujeitos aos controles impostos às despesas orçamentárias. Cumpre ressaltar que a clareza sobre essas informações pode subsidiar as avaliações dos resultados e conferir legitimidade às escolhas públicas.²⁴⁴

Ao final do relatório, o titular da Semag reconhece que a apuração do grau de aperfeiçoamento da governança dos gastos tributários é importante independentemente do contexto de restrição fiscal, e não está assentada somente no impacto fiscal da medida, devendo serem considerados também seus impactos econômicos²⁴⁵, em linha com o que estudamos no Capítulo II desta dissertação.

A Semag faz algumas proposições ao TCU, especialmente quanto à formalização dos ritos de concessão e gestão de renúncia de receitas. Contudo, o Relator – que é acompanhado pelos demais ministros que compõem o plenário do

²⁴³ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo II – Classe V – Plenário. Julgamento: 24 out. 2018, p. 17.

²⁴⁴ “Em situações de bonança econômica a aplicação de recursos públicos por meios diversos ao orçamento da União já deve ser objeto de análise cuidadosa por parte do controle externo, considerando os problemas variados que cercam esses instrumentos, como: falta de transparência quando da criação e concessão dos benefícios, ausência de informações sobre os beneficiários, complexidade que gera no sistema tributário, desigualdade de tratamento entre contribuintes, possível ineficiência e ineficácia, abertura de brechas para elisão e evasão, entre outros. Adiciona-se a isso o caráter permanente da maioria desses benefícios, que não se sujeitam anualmente ao crivo do Parlamento, como ocorre com as despesas orçamentárias. [...] A importância do assunto se destaca também quando se avalia a utilização de renúncias tributárias como meio de financiamento de políticas públicas. Da mesma maneira que existem procedimentos e controles na gestão de políticas públicas incluídas no orçamento, as ações governamentais custeadas via renúncia fiscal igualmente devem ser acompanhadas de uma estrutura de governança bem definida. Caso contrário, há alta probabilidade de utilização indevida ou ineficiente de recursos públicos” (ibid., p. 29).

²⁴⁵ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo II – Classe V – Plenário. Julgamento: 24 out. 2018, p. 36-37.

TCU – entenderem que o acompanhamento das deliberações deve ser objeto da apuração realizada nos autos do TC 029.350/2017-4, que analisaremos a seguir.

3.2.9 Acórdão 2.756/2018, TC 029.350/2017-4

Relator José Mucio Monteiro, sessão de 28 de novembro de 2018.

O Acórdão 2.756/2018 é o último daqueles que são analisados nesta dissertação, e decorre do monitoramento das deliberações constantes nos acórdãos 747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016, com o objetivo de apresentar um quadro atualizado acerca dos reflexos das principais decisões do TCU sobre Gastos Tributários Indiretos. A análise foi segregada em três sessões. Na primeira foram analisadas deliberações referentes à metodologia de estimativas. A segunda tratou sobre o processo de instituição de renúncias e, a terceira, sobre o seu acompanhamento e avaliação. Como fizemos anteriormente, abordaremos aqui os apontamentos que sejam relevantes ao tema do controle de resultados e acompanhando o cumprimento das deliberações que já havíamos destacado neste Capítulo.

Na segunda sessão, o trabalho verificou o atendimento à deliberação 9.2.3.2. do Acórdão 809/2014, a qual dispunha sobre a necessidade de sistematização dos procedimentos de avaliação das propostas de renúncia de receitas, especialmente com relação à definição de órgão gestor responsável.

Reconhece que houve avanço na definição de competências relativas ao cálculo do impacto fiscal associado à concessão de renúncias, muito em decorrência do advento da Portaria MF 453/2013.²⁴⁶ Todavia, esse ligeiro progresso não parece ser suficiente para melhorar as práticas de governança, uma vez que a regulamentação das competências e procedimentos dos órgãos envolvidos na avaliação de proposta – notadamente quanto ao cálculo dos impactos orçamentários – ainda está pendente. No entendimento da Semag, seria “necessário fixar um arcabouço de gestão e controle dos benefícios tributários similar ao aplicável às despesas públicas orçamentárias no âmbito do Centro de Governo, por meio de norma que vincule todos os órgãos do Poder Executivo”.

²⁴⁶ Regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita, nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Já em sua terceira sessão, o monitoramento retomou também os subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014 que tratava sobre a recomendação, à Casa Civil, de criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações. Essa deliberação também tratava da orientação aos ministérios setoriais quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas.

A Semag aponta que Guia de Orientação de Melhores Práticas para a Análise ex ante de Políticas Públicas, elaborado em conjunto pela Casa civil e IPEA, é dotado de potencial para aperfeiçoar o processo de avaliação que deve anteceder a criação dessas políticas. Todavia, e em que pese a relevância de mirar o futuro, a preocupação com o passado também é pontuada.

O trabalho da secretaria confirmou mais uma vez a lacuna quanto à responsabilidade de agir, no que se refere a políticas financiadas por meio de renúncia tributária. Aponta que 85% das renúncias foram instituídas sem prazo de vigência definido e parte delas já é muito antiga, o que sugere a importância de revisar os Gastos Tributários Indiretos já instituídos.²⁴⁷

O Ministério da Fazenda reconhece a necessidade de estruturar a avaliação dos gastos indiretos, incluindo os Gastos Tributários, com elementos prévios e posteriores à sua implementação. Indica à Semag que foi aprovado, em 18 de novembro de 2016, o Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', elaborado no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda e indicando a análise *ex post* da medida, considerando seus resultados.

Também em resposta à referida deliberação, a Casa Civil remeteu ao TCU avaliações sobre a política de desoneração da cesta básica e deduções de despesa com saúde do IRPF, ambas sendo medidas que não possuem órgão gestor definido.

²⁴⁷ “Como destacado mais adiante neste trabalho, 85% dos gastos tributários vigentes (cerca de R\$ 240 bilhões) tem prazo de vigência indeterminado, sendo alguns muito antigos, conforme demonstrado no relatório que acompanhou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, como é caso do gasto tributário 'Seguro Rural' (isenção de IOF), que foi instituído pelo Decreto-Lei 73/1966 ou o 'Entidades sem fins lucrativos – associações de poupança e empréstimo' (isenção de IRPJ), que foi criado pelo Decreto-Lei 70/1966.

200. Nesse cenário, fica difícil supor quando chegará a vez de cada um desses itens de gasto tributário, que atualmente representam R\$ 284 bilhões, se sujeitarem a algum tipo de avaliação dos seus resultados” (TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 2.756/2018*. Processo 029.350/2017-4. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 28 nov. 2018, p. 29).

Ademais, a SPE avaliou as desonerações de IRPF e IPI concedidas com a finalidade de estimular os setores automotivo, moveleiro, de bens de capital, construção civil e eletrodoméstico. Essas ações demonstram

[...] passos importantes empreendidos pelo Centro de Governo no sentido de produzir a necessária avaliação de gastos tributários da União, que alcançam o montante de centenas de bilhões de reais anualmente, e que são tradicionalmente sujeitos a acompanhamento mais tímido por parte do governo, dos órgãos de controle e da sociedade, se comparados às despesas constantes do Orçamento da União – especialmente quando se trata de gastos tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, característica das desonerações abordadas in casu.²⁴⁸

Como conclusão do monitoramento, a Semag reconhece que houve avanço na sistematização dos procedimentos que envolvem a concessão ou ampliação de benefício tributário e sugere

[...] determinar à Casa Civil que designe órgãos gestores para todos os gastos tributários, a fim de que lhes seja atribuída a responsabilidade pela avaliação de eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos decorrentes de renúncias tributárias (II.3.4). Além disso, também se alvitra recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os Ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda, que definam critérios mínimos para a avaliação de eficiência, eficácia e efetividade de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias em orientação aos órgãos responsáveis pela gestão dessas políticas, e orientem os ministérios setoriais quanto à necessidade de utilização do manual 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise ex ante' para a instituição ou renovação de políticas públicas financiadas com renúncias de receitas.²⁴⁹

As sugestões foram acatadas pelo plenário do Tribunal, que as cristalizou nas seguintes deliberações constantes no Acórdão 2.756/2018:

9.6. determinar ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), conforme art. 2º, inciso I, da Portaria Interministerial MP/MF/CC/CGU n. 102/2016, com base nos art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, que, no prazo de trinta dias, encaminhe ao TCU plano de ação do trabalho de interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal, em desenvolvimento no âmbito do comitê, incluindo cronograma de implementação de cada etapa e as bases de dados contempladas;

²⁴⁸ TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 2.756/2018*. Processo 029.350/2017-4. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 28 nov. 2018, p. 32.

²⁴⁹ *Ibid.*, p. 43.

9.7. determinar ao Ministério da Fazenda que encaminhe, em cumprimento ao disposto no art. 7º, inciso V, e no art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, no prazo de trinta dias, plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF), incluindo cronograma de implementação de cada ação, com destaque para as seguintes ações: elaboração de relatório de subsídios da União, contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros e/ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação;

As deliberações dispostas no Acórdão 2.756/2018, o último daqueles analisados nesta dissertação, evidenciam a maturidade do tema atualmente perante o Tribunal. Passados quase dez anos após a publicação do primeiro acórdão sobre o assunto, o controle dos resultados dos Gastos Tributários é hoje considerado de maneira direta e objetiva pelo TCU. Objetivamente, foi deliberado que órgãos do Poder Executivo responsáveis pela gestão das renúncias procedam à avaliação dos resultados por elas obtidos.

A análise gradual do teor de cada um dos nove acórdãos, proferidos ao longo de quase uma década de trabalhos, nos permite enxergar a evolução do assunto dentro do Tribunal e nos órgãos gestores por ele fiscalizados. O aprimoramento técnico do assunto dentro do próprio órgão externo de controle é verificado pela crescente profundidade com a qual o tema é abordado em cada um dos relatórios da Semag. Também a complexidade das deliberações avança a medida em que o conceito de Gasto Tributários é delimitado e os impactos decorrentes de sua implementação são mais bem compreendidos.

Ademais, a atuação dos órgãos gestores – em resposta às deliberações a eles impostas – contribui para o avanço do tema. A maior coordenação entre órgãos também é perceptível a partir da análise de acórdãos, contribuindo para a melhoria das estruturas interdependentes de gestão. Os trabalhos elaborados por órgãos pertencentes aos sistemas de controle interno e externo sobre os quais comentamos no início deste Capítulo – como o Relatório de Execução do Plano Tático 2017 da CGU, as atividades da SEFEL, o Relatório de Gastos (Benefícios) Tributários da IFI, e o Painel de Renúncias Tributárias do próprio TCU – são fruto da reverberação na Administração Pública dos achados, deliberações e debates sobre Gastos Tributário

no TCU. Ademais, a recente publicação, pela RFB, do documento Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, em atendimento a deliberações acordadas pelo plenário do TCU²⁵⁰, demonstra em que medida as atividades de controle desse Tribunal têm influenciado a atuação de órgãos diversos rumo ao aprimoramento das atividades de controle da renúncia fiscal.

Ademais, a análise dos acórdãos mais relevantes sobre o tema – especialmente considerando as respostas dos Ministérios gestores, de suas secretarias e da RFB aos questionamentos a eles endereçados pela Semag – evidencia que existem dados abundantes a respeito das renúncias fiscais. Todavia, diagnostica-se severa carência de governança executiva que assegure a qualidade do seu tratamento. Essa conclusão é suficiente para refutar o argumento de que o caráter extra orçamentário, que é intrínseco a essa modalidade de intervenção, seria responsável pela ausência crônica de transparência dessa modalidade de despesa. A nossa pesquisa demonstrou que a falha do sistema está mais na gestão dos dados do que na sua produção.

Feitos esses reconhecimentos, é necessário salientar as fragilidades que restam escancaradas após a cuidadosa análise sobre o tratamento que é dispensado aos Gastos Tributários pela Administração Pública. A avaliação a respeito da pertinência de manter ou extinguir um benefício fiscal é hoje, para grande parte das renúncias, impossível. A crítica que aponta a inexistência de controle de eficiência de resultado é até mesmo descabida quando consideramos que ela deve ser precedida por críticas anteriores a ela: Como realizar uma avaliação sobre a eficiência da norma se inexistem parâmetros objetivamente definidos com os quais comparar os resultados atingidos? De qual órgão cobrar a atividade de controle, se não há um gestor definido para grande parte das políticas? Em que momento é devida a análise, se as renúncias são instituídas sem prever um termo para encerramento do benefício fiscal?

Houve avanços, notadamente na tecnicidade das considerações sobre o assunto, na transparência dos dados e na interlocução entre os agentes relevantes.

²⁵⁰ A recomendação destinada à RFB para definir uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas está entre as mais antigas sobre o tema, constante no item 9.1 das deliberações trazidas pelo acórdão 747/2010, proferido em abril de 2010.

Contudo, o controle de resultados ainda não está sendo efetivamente exercido na atividade de gestão de Gastos Tributários Indiretos.

CONCLUSÃO

Gastos Tributários Indiretos são normas tributárias introduzidas para conferir isenção ou redução da carga tributária incidente sobre um setor específico da economia com a finalidade de consecução de política econômica, implicando em renúncia fiscal. Essas medidas refletem a capacidade estatal de intervir sobre o domínio econômico com a finalidade de induzir comportamentos visando a promoção do desenvolvimento. Sendo assim, resta evidente qual é a finalidade para a qual são instituídos Gastos Tributários Indiretos: induzir comportamentos.

Essa afirmação também demonstra o motivo pelo qual o Estado aceita renunciar ao recebimento de receita tributária, pois entende que o direcionamento da atividade econômica indiretamente exercido (e manejado por meio da atuação do particular) é capaz de atingir os objetivos desenvolvimentistas propostos pela norma. A renúncia de receita justifica-se, então, pelo atendimento dos objetivos definidos pela norma que instituiu o Gasto Tributário.

Além das consequências financeiras ao erário, os Gastos Tributários Indiretos acarretam outros impactos negativos que são sentidos no campo econômico – ambiente no qual Estado e particulares interagem entre si. Esses impactos são decorrência da percepção dos agentes a respeito da norma que institui benefício fiscal, já que os efeitos da tributação não são neutros na economia. A pressão exercida por grupos dominantes, a elevada complexidade sistêmica e a potencial regressividade da medida são alguns dos impactos que decorrem da instituição de Gastos Tributários. Ainda assim, é possível que o Estado entenda pertinente valer-se de desvios no sistema tributário normal para, por meio da indução de comportamentos, atingir os já mencionados objetivos desenvolvimentistas.

Nota-se, então, que é a intenção de atingir determinados objetivos que justifica a instituição de Gastos Tributários Indiretos, a despeito tanto da renúncia de receita a que implicam, quanto dos impactos econômicos que acarretam. Se são as finalidades da norma a validar a instituição dessas políticas, somente a avaliação a respeito do sucesso (ou fracasso) no atingimento dessas mesmas finalidades é capaz de embasar a decisão sobre a conveniência de manter, prorrogar ou revogar um Gasto Tributário já instituído.

Amparados nessa proposição teórica, avaliamos o estado atual do controle dos resultados de políticas econômicas financiadas por renúncia de receita fiscal, o que fizemos guiados pelos acórdãos que vem sendo proferidos pelo TCU, há quase dez anos, sobre o tema dos Gastos Tributários. A escolha dessa linha de desenvolvimento do trabalho mostrou-se muito acertada, pois a atividade desse Tribunal parece estar influenciando outros órgãos da Administração Pública no exercício de atividades que ampliam a transparência e controle das políticas.

Contudo, e em que pese esses avanços, a análise da jurisprudência do TCU sobre o tema deixa claro que a avaliação de resultados ainda não é realizada pelos órgãos gestores. Atualmente, a eficiência de um benefício fiscal em atingir os resultados para os quais foi proposto não é considerada para perquirir sobre a conveniência de mantê-lo no ordenamento ou revogá-lo. Ainda assim, cabe destacar que, após uma década do início dos debates no TCU, ao menos a importância do controle de resultados foi parcialmente compreendida e reconhecida.

Quando iniciamos as pesquisas para elaboração da presente dissertação de mestrado, ainda no ano de 2015, momento em que este nosso estudo não era mais que um projeto, a pretensão de perquirir sobre a eficiência da norma que institui benefício fiscal parecia uma ambição doutrinária descasada com a dinâmica então vigente da Administração Pública. Hoje, em que pesem as drásticas fragilidades na estrutura de governança e na atividade de gestão dessas medidas, parece-nos que a importância do controle de resultados foi reconhecida e, pouco a pouco, o Brasil avança para a melhoria da transparência e eficiência dos Gastos Tributários Indiretos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. A Política Econômica e a Governança dos Gastos Tributários Indiretos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 30 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

_____. *Ano Mostrou Seriamente a Necessidade de Discutir a Política Fiscal do País*. São Paulo: Conjur, 24 dez. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-dez-24/retrospectiva-2017-ano-mostrou-necessidade-discutir-politica-fiscal>>. Acesso em: 20 maio 2019.

_____. Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 21 fev. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

_____. Como Entender os Benefícios Fiscais, Financeiros e Creditícios. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 9 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

_____. É Fundamental Repensar Política Econômica que se Vale de Tributos. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 17 abr. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada>>. Acesso em: 20 maio 2019.

_____. Legislador Tributário Precisa de Mais Clareza pra Criar Segurança Jurídica. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 15 maio 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-15/estado-economia-legislador-tributario-clareza-seguranca-juridica>>. Acesso em: 20 maio 2019.

_____. Reforma tributária não pode ignorar diferenças entre as regiões. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 19 maio 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-19/reforma-tributaria-nao-ignorar-diferencas-entre-regioes>>. Acesso em: 20 maio 2019.

ARIÑO, Gaspar Ortiz. Sucessos e fracassos da regulação. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 3, ago./set./out. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 189-193, abr. 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 10, n. 39, p. 89-96, abr./jun. 2002.

BECKER, Gary S. Competition Among Pressure Groups for Political Influence. *Working Paper*, Chicago: Center for the study of the economy and the State, University of Chicago, v. 23, 1982.

BELUZZO, Luiz Gonzaga. *O Tempo de Keynes nos Tempos do Capitalismo*. São Paulo: Contracorrente, 2016.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 2, p. 119-129, 2002.

_____. A Política Econômica entre a Constituição e os Privilégios. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 28 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-28/estado-economia-politica-economica-entre-constituicao-privilegios>>. Acesso em: 22 jun. 2017.

_____; MASSONETTO, Luís Fernando. A constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. *Separata do Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, v. 49, p. 57-77, 2006.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. *Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília, fev. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/metodologia-gastos-tributarios-versao-1-0.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Economia. *Política fiscal*. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/assuntos/politica-fiscal/atuacao-sefel>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019*. Brasília, ago. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2018*. Brasília, ago. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria de Acompanhamento Econômico. *Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil*. Brasília, dez. 1997. p. 15. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em 19 maio 2019.

_____. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

_____. Presidência da República. *Lei nº 13.408 de 26 de dezembro de 2016*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Brasília: DOU, 27 dez. 2016.

_____. Presidência da República. *Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988*. Dispõe sobre formas de melhoria da administração tributária e dá outras providências. Brasília: DOU, 23 dez. 1998.

_____. Presidência da República. *Medida Provisória nº 517, de 30 de dezembro de 2010*. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica, altera as Leis nos 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.478, de 29 de maio de 2007, e 12.350, de 20 de dezembro de 2010, institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares - RENUCLEAR, dispõe sobre medidas tributárias relacionadas ao Plano Nacional de Banda Larga, altera a legislação relativa à isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, dispõe sobre a extinção do Fundo Nacional de Desenvolvimento, e dá outras providências. Brasília: 31 dez. 2010.

_____. Presidência da República. *Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011*. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Brasília: DOU, 3 ago. 2011, retificada em 5 ago. 2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Estado dos Anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova*, n. 45, p. 49-95, 1998, p. 51. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2017.

_____. O Conceito Histórico de Desenvolvimento Econômico. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2006.

BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. *American Bar Association Journal*, v. 52, p. 45-49, Jan. 1966.

CALABRESI, Guido; MELAMED, A. Douglas. Property Rules, Liability Rules, and Inalienability: one view of the cathedral. *Harvard Law Review*, v. 85, n. 6, p. 19-33, Apr. 1972.

CAMPOS, Anna M. *Accountability: quando devemos traduzi-la para o português?* *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, p. 1-18, dez./jan./fev. 2008.

CGU. Controladoria-Geral da União. *Relatório de Execução do Plano Tático 2017 – Renúncias Tributárias*. Brasília: maio 2018. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/plano-tatico/temas/renuncias>>. Acesso em: 01 jun. 2019.

CHANG, Ha-Joon. *Maus Samaritanos: O Mito do Livre-Comércio e a História Secreta do Capitalismo*. Rio de Janeiro: Campus; Elsevier, 2008.

CHANG, Ha-Jun; ROWTHORN, Robert. *The Role of the State in Economic Change*. Oxford: Clarendon Press, 1995.

COMPARATO, Fabio Konder. Ordem econômica na Constituição Brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 263-276, jan./mar. 1990.

CONTI, José Maurício; CARVALHO, André Castro. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. *Revista de Direito Público*. v. 8, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845/1028>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. *Gastos Tributários, o mito do livre mercado e ordem socio econômica brasileira*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Brasília, Brasília, 2014.

FRIAS, Ángeles García. Los Fines Extrafiscales en las Tasas. In: AAVV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: IEF, Marcial Pons, 1991. p. 171-184.

FURTADO, Celso. *Dialética do desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964.

GELCER, Daniel. *Incentivos fiscais, desconcentração industrial e desenvolvimento regional*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2017.

GOLDSMITH, Stephen; CRAWFORD, Susan. *The responsive city: engaging communities through data-smart governance*. San Francisco: Jossey-Bass, 2014.

GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha. *Capacidades Estatais e Democracia: A Abordagem dos Arranjos Institucionais para análise de políticas públicas*. Brasília: IPEA, 2014.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

HAUSMANN, Ricardo; RODRIK, Dani. Economic Development as Self-discovery. National Bureau of Economic Research. *Working Paper*. v. 8952. Cambridge: NBER, May 2002. p. 1-44. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w8952.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HUNT, Emery Kay. *História do Pensamento Econômico: Uma perspectiva crítica*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de Acompanhamento Fiscal*. n. 1. Brasília, fev. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529484/RAF_fev17_completo.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17 abr. 2017.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Carta de Conjuntura*, Brasília, n. 42, p. 1-12, 1º trimestre 2019, p. 10. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/190219_cc42_politica_fiscal.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019.

_____. *Nota Técnica*. Radiografia do Gasto Tributário em Saúde – 2003-2013. n. 19. Brasília: IPEA, maio 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160530_nt_19_radiografia_gasto_tributario_saude_2003_2013.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2019.

_____. *O Brasil em Quatro Décadas*. Texto para Discussão n. 1500. Rio de Janeiro, set. 2010, p. 51. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1663/1/TD_1500.pdf>. 17 abr. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 154, p. 51-60, jul. 2008.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo Marques. Limites à Abrangência e à Intensidade da Regulação Estatal. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, n. 1, p. 69-93, jan./mar. 2003.

_____. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP*. Belo Horizonte, v. 9, n. 100, p. 7-30, abr. 2010.

MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. *O Direito Administrativo em Evolução*. 2. ed., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MÉLEGA, Luiz. O Poder de Tributar e o Poder de Regular. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, v. 7/8, 1987/1988.

MENGER, Carl. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Vitor Civita, 1983.

MILESKI, Helio Saul. *O Controle da Gestão Pública*. São Paulo: Revista dos tribunais: 2016.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre princípio da eficiência. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 31, p. 47-55, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novo Referencial no Direito Administrativo: do controle da vontade ao resultado. A Juridicização dos resultados na Administração Pública. *Fórum Administrativo – Direito Público – FA*, Belo Horizonte, v. 6, n. 67, p 44-57, set. 2006. Disponível em: <<https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2015/06/ebook-10-artigos-controle-administracao-publica.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2019.

MOREIRA, Vital. *Economia e constituição: para o conceito de constituição econômica*. Coimbra: Universidade de Coimbra/ Faculdade de Direito, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. v. 75. São Paulo: Saraiva, 1977.

NUNES, António José Avelãs. *Uma Introdução à Economia Política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OCDE. Organisation de Coopération et de Développement Économiques. *La Modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle*. Paris, OCDE, juil. 2018.

_____. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris; Washington: OCDE, 2010.

Disponível em:

<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2019.

OSTROM, Elinor. *Institutional Arrangements for Resolving the Commons Dilemma: Some Contending Approaches*. Bloomington: Indiana University, 1987 (Workshop in Political Theory and Policy Analysis).

PARSONS, Timothy H. *The British Imperial Century, 1815–1914: A World History Perspective*. Oxford: Roman & Littlefield, 1999 (Critical Issues in History).

PELLEGRINI, José Alfredo. Gastos (benefícios) Tributários. *Instituição Fiscal Independente*, Brasília, 8 jun. 2018 (Nota técnica, 18). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf>. Acesso em 17 jun. 2019.

PERES, Marcos Augusto. *A Administração pública Democrática: institutos de participação popular na administração pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

PEREZ, Marcos Augusto. Controle da Administração Pública no Brasil: um breve resumo do tema. *Revista Fórum – Notícias*, Belo Horizonte: Fórum, 17 jul. 2018. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/noticias/controle-da-administracao-publica-no-brasil-um-breve-resumo-do-tema/>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

PIKETTY, Thomas. *Capital in Twenty-First Century*. Cambridge: Harvard University Press, 2014.

_____. *O Capital no Século XXI*. São Paulo: Intrínseca, 2014.

PIRES, Roberto Rocha C.; GOMIDE, Alexandre de Ávila. Arranjos Institucionais e Capacidades Estatais na Implementação de Programas Federais. In: ENCONTRO DA ABCP, IPEA, 9., 2014, Brasília. *Anais [...]*. Brasília, ago. 2014.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 8th ed. New York: Aspen Law & Business, 1998.

POSNER, Richard A. Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, New York, v. 5, n. 2, p. 335-358, Autumn 1974.

POSSAS, Sílvia. *Valor, Capital e Riqueza nos Primórdios da Economia Política*. São Paulo: Ática, 2004.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle Interno e Paradigma Gerencial*. Brasília: ENAP, 1997.

RODRIK, Dani. *Rescuing Economics from Neoliberalism*. Massachusetts: Boston Review, 2007. Disponível em: <<https://bostonreview.net/class-inequality/dani-rodrik-rescuing-economics-neoliberalism>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

RUFFNER, Michael; SEVILLA, Joaquin. Modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle. *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, Paris: OCDE, v. 4, n. 2, p. 141-166, juil. 2008.

SALAMA, Bruno M. O que é Pesquisa em Direito e Economia? *Cadernos Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 5-58, mar. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

SANTANGADA, Salvatore. A Situação Social do Brasil nos Anos 80. *Revistas Eletrônicas FEE*, Porto Alegre, v. 17, n. 4, p. 121-140, 1990. Disponível em:

<<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/179/389>>. Acesso em: 15 maio 2019.

SANTOS, Homero. O Controle da Administração Pública. *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 75, p. 61-70, jan. 1998, p. 64 Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1042>>. Acesso em: 24 maio 1990.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHREPEL, Thibault. “Behavioral economics” in U.S. (antitrust) scholarly papers, *Revue Concurrentialiste*, Apr. 2014. Disponível em: <<https://leconcurrentialiste.com/2014/04/23/behavioral-economics-in-u-s-antitrust-scholarly-papers/>>. Acesso em: 15 maio 2019.

SCHUMPETER, Joseph Alois. *A Teoria do Desenvolvimento Econômico: Uma Investigação sobre Lucros, Capital, Crédito, Juro e o Ciclo Econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SEN, Amartya. *Development as Freedom*. São Paulo: Livraria Cultura, 2000.

SOUZA, Rogério Pagani de. Participação Pública nos Processos Decisórios das Agências reguladoras: reflexões sobre o Direito brasileiro a partir da experiência norte-americana. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, v. 2, n. 16, p. 752-760, jun. 2002.

STIGLER, George J. Law or Economics? *The Journal of Law and Economics*, Chicago: The University of Chicago Press, v. 35, n. 2, p. 455-468, Oct. 1992.

_____. The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, New York, v. 2, n. 1, p. 3-21, Spring 1971.

STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failures. In: MOSS, David; CISTERNINO, John (Eds.). *New Perspectives on Regulation*. Cambridge: The Tobin Project, 2009. p. 11-23.

SURREY, Stanley S. *The Tax Expenditure Concept and The Budget Reform Act of 1974*, Boston College Law Review, v. 17, n. 5, p. 679-737, June 1976.

TCU. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1.205/2014*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 maio 2014.

_____. *Acórdão 1.205-16/2014-P*. Processo 018.259/2013-8. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Publicação: 14 maio 2014.

_____. *Acórdão 1.270/2018*. Processo 015.940/2017-9. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo II – Classe V – Plenário. Julgamento: 24 out. 2018.

_____. *Acórdão 2.756/2018*. Processo 029.350/2017-4. Relator: José Mucio Monteiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 28 nov. 2018.

_____. *Acórdão 2.766/2012*. Processo 015.511/2012-0. Relator: André de Carvalho. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 10 out. 2012.

_____. *Acórdão 3.137/2011*. Processo 030.315/2010-7. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 30 nov. 2011.

_____. *Acórdão 3.437/2012*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Valmir Campelo. Órgão Julgador: Grupo II – Classe I – Plenário. Julgamento: 10 dez. 2012.

_____. *Acórdão 747/2010*. Processo 015.052/2009-7. Relator: Augusto Nardes. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 14 abr. 2010.

_____. *Acórdão 793/2016*. Processo 033.150/2015-0. Relator: Raimundo Carreiro. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 06 abr. 2016.

_____. *Acórdão 809/2014*. Processo 012.606/2012-0. Relator: Benjamin Zymler. Órgão Julgador: Grupo I – Classe V – Plenário. Julgamento: 02 abr. 2014.

_____. *Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2016*. Relatório de Benefícios Tributários Financeiros e Creditícios. Brasília: TCU, 2017. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

_____. *Planos de controle externo e de diretrizes do Tribunal de Contas da União*: vigência abril de 2017 a março de 2019. Brasília: TCU/Segepres, 2017. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25CC7BF63015CF5A00C076992>>. Acesso em: 1º jun. 2019.

_____. *Renúncias Tributárias Federais*. Brasília, mar. 2019. Disponível em: <<https://painel3.tcu.gov.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=ias1%5Cren%C3%BAncias%20tribut%C3%A1rias%20federais.qvw&lang=pt-BR&host=QVS%40IAS1&anonymous=true>>. Acesso em: 5 jun. 2019.

_____. *Resolução nº 240, de 23 de dezembro de 2010*. Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. Brasília: 3 jan. 2011.

_____. *Resolução nº 269, de 25 de março de 2015*. Dispõe sobre o sistema de planejamento e gestão do Tribunal de Contas da União. Brasília, 1º abr. 2015.

_____. *TCU lança Painel de Renúncias Tributárias Federais*. Brasília, 1º out. 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias-antigo/tcu-lanca-painel-de-renuncias-tributarias-federais-8A81881F66FA03E901673071D9057E95.htm>>. Acesso em: 29 maio 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VALENTE, Patricia Rodrigues Pessoa. *Avaliação de Impacto Regulatório: uma ferramenta à disposição do Estado*. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

WILLIAMSON, Oliver. E. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press, 1985.

ZONA FRANCA DE MANAUS. *Impactos, efetividade e Oportunidades*. São Paulo: FGV EESP 2019. Disponível em: <http://site.suframa.gov.br/assuntos/publicacoes/estudo_fgv_zfm_impactos_efetivida_de_e_oportunidades.pdf/view>. Acesso em: 18 abr. 2019.

ZYLBERSTAJN, Décio; SZTAJN Rachel. *Law & economics*. In: _____; _____ (Orgs.) *Direito & Economia: Análise econômica do direito e das organizações*. 2. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osorio de. *Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A Constituição brasileira e as considerações teleológicas na hermenêutica constitucional. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Orgs.). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 323-340.

_____. *Economicização do Direito Concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. Hermenêutica da Ordem Econômica e Constitucional e o Aspecto Constitutivo da Concretização Constitucional. In: *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, v. 1, p. 249-268, 2012.

_____. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. Legalidade Tributária, Segurança jurídica, Pós-positivismo e a difícil relação entre política e direito. *Thesis*, ano 3, v. 5, p. 58-96, 2006.

BANKMAN, Joseph; GRIFFITH, Thomas. Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation. *California Law Review*, v. 75, n. 6, p. 1905-1967, Dec. 1987.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. Extrafiscalidade às avessas: inconstitucionalidade da Resolução CMN nº. 3.912/2010 e seus efeitos sobre o IOF/Câmbio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 223, p. 89-110, 2014.

BECHO, Renato Lopes. Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 216, p. 123-131, set. 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição. In: BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio M. A.; MORAES FILHO, José F.; SOUZA NETO, Cláudio P. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmem Jurídica, 2003. p. 75-150.

_____. Constituição Econômica e Desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional)*, v. 05, p. 203-219, 2004.

_____. Constituição Econômica e Dignidade da Pessoa Humana. *Revista da Faculdade de Direito*, São Paulo: Universidade de São Paulo, v. 102, p. 457-467, 2007.

_____. *Desequilíbrios regionais: uma análise jurídico-institucional*. 2000. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

_____. Os Princípios Estruturantes e o Papel do Estado. In: CARDOSO JR., José Celso. *A Constituição Brasileira de 1988 Revisitada: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social*. v. 1. Brasília: Ipea, 2009. p. 255-291.

_____. Soberania e Projeto Nacional de Desenvolvimento: breves indagações sobre a constituição. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, v. 1, p. 559-569, jun./jul. 2003.

BORGES NETO, André Luiz. A defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 3, n. 11, p. 146-175, abr./jun. 1995.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 8, p. 86-106, 1994.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CABRAL, Mário André Machado. *Subdesenvolvimento e Estado de Exceção: o papel da Constituição Econômica e do Estado no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CALABRESI, Guido. Some Thoughts on Risk Distributions and the Law of Torts. *The Yale Law Journal*, v. 70, p. 499-553, Mar. 1961.

CARRAZZA, Roque Antonio. A competência tributária dos Estados-Membros diante da nova Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 12, n. 45, p. 45-80, jul./set. 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade. *Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, v. 11, p. 32-38, 1976.

CARVALHOSA, Modesto. *Direito Econômico*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

COASE, Ronald. The problem of social cost. *The Journal of Law & Economics*, Chicago: The University of Chicago Press, v. 3, p. 1-44, Oct. 1960.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável Direito Econômico. In: _____. *Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 453-572.

_____. Planejar o desenvolvimento: a perspectiva institucional. In: _____. *Para viver a democracia*. São Paulo: Brasiliense, 1989. p. 83-123.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Direito e Economia*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, ano 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

DAMARCO, Jorge Héctor. Tributación y propiedad. *Revista Jurídica de Buenos Aires*, Buenos Aires: Editorial Lexis Nexis Abeledo Perrot, p. 165-178, 2001.

DEODATO, Alberto. *As Funções Extra-Fiscais do Imposto*. 1949. Tese (Concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças) – Faculdade de Direito, Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 27. ed. Saraiva: São Paulo, 2014.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DOWELL, Stephen. *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest Times to the present Day*. Taxes on Articles of Consumption. v. 4. London: Frank Cass & Co, 1965.

ELALI, André. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERNÁNDEZ, F. Javier Martín. Los Fines de los Tributos. In: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda*. v. 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 447-458.

FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 5, n. 28, nov./dez. 2002.

_____. Intervenção do Estado na Economia por meio da tributação – a necessária motivação dos textos legais. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 20, p. 238-252, 2006.

_____. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990.

FERREIRA, Sergio D'Andréa. O incentivo fiscal como instituto de direito econômico. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 211, p. 31-46, jan./mar. 1998.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, v. 10, n. 1, p. 201-220, jun. 2014.

GELCER, Daniel Monteiro. *Teoria Furtadiana de Desenvolvimento Econômico e a Ordem Econômica Constitucional Brasileira*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GOLÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102, Jan./Jun. 2013.

GONZÁLEZ, Eusebio García. Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo. In: TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel et al. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. v. 1. Valladolid: Lex Nova, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. IPTU: progressividade, função social da propriedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 14, n. 52, p. 165-181, abr./jun. 1990.

HOLANDA, Nilson. *Incentivos fiscais e desenvolvimento regional*. 2. ed. Fortaleza: Banco do Nordeste, 1975.

JENKINS, Glenn P.; LAMECH, Ranjit. *Green Taxes and Incentive Policies: An International Perspective*. São Francisco: International Center of Economic Growth, 1994.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 28, p. 188-205, 2012.

_____. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o Controle das Normas Tributárias Indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LEE, Roy Alton. *A History of Regulatory Taxation*. Kentucky: University Press of Kentucky, 1976.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio

(Coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. Tradução de Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 9., 2011, Curitiba. *Anais* [...]. Curitiba: ABDConst., 2011.

MARSHAW, Jerry L. *Public Accountability: Designs, dilemmas and experiences*. Cambridge University Press, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Competência tributária: impostos federais, estaduais e municipais no Código Tributário Nacional. Retrospectiva geral e crítica. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 5, n. 21, p. 20-34, out./dez. 1997.

MASSONETTO, Luís F.; BERCOVICI, Gilberto. Limites da Regulação: Esboço para uma Crítica Metodológica do “Novo Direito Público da Economia”. *Revista de Direito Público da Economia*, v. 25, p. 137-147, 2009.

McCOUCH, Grayson M.P. *Federal Income Tax Anthology*. 2. tir. Cincinnati, Ohio: Anderson, 2003.

MIFANO, Flavio. Extrafiscalidade do IOF: história recente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Sinopse Tributária 2013-2014*. São Paulo: Impressão Régia, 2014.

MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Econômico*. 3. ed. Coimbra: Coimbra. 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 8, p. 508-512, ago. 1996.

NABAIS, José Casalta, *Por um estado fiscal suportável – estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 1. reimp. Coimbra: Almedina, 2009.

NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del estado intervencionista*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1964.

NEVES, Marcelo. A Interpretação Jurídica no Estado Democrático de Direito. In: GRAU, Eros; GUERRA FILHO, Willis S. (Orgs.). *Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 356-376.

NUSDEO, Fábio. A ordem econômica constitucional no Brasil. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 26, n. 65, p. 12-20, jan./mar. 1987.

_____. *Curso de Economia: Introdução ao direito econômico*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

OCDE. Organisation de Coopération et de Développement Économiques. La Modernisation du secteur public: moderniser la responsabilité et le contrôle. Paris, OCDE, juil. 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 131, p. 45-59, ago. 2006.

_____. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2. ed. rev. e atual. da obra premiada pela Academia Brasileira de Direito Tributário. Livro do Ano – 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 5, n. 17, p. 40-45, out./dez. 1996.

OLLERO, Gabriel Casado. Los Fines no Fiscales de los Tributos. In: LAFUENTE, Antonio Martínez (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Saiz de Bujanda. v. 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 103-152.

PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

POLTRONIERI, Renato. Evolução legislativa do incentivo fiscal de redução de imposto de renda e a Sudam. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 12, n. 54, p. 255-270, jan./fev. 2004.

POSNER, Richard. Values and Consequences: an introduction to economic analysis of law. *John M. Olin Program Law and Economics Working Paper*, v. 53, Chicago: Law School of the University of Chicago, 1998.

ROCHA, Paulo V. Vieira da. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 32, p. 256-274, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, Finalidade, Interpretação e Aplicação das Normas Tributárias Extrafiscais – Conceitos de lucro da operação e de resultado operacional - classificação dos aluguéis como receita operacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 23, p. 192-206, 2009.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Direito como instrumento de transformação social e econômica. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 1, p. 15-44, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuições ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese (Concurso de Professor Titular) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de legislação tributária, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

_____. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235-256.

_____. Notas acerca da Imunidade Tributária: Limites a uma Limitação do Poder Tributar. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 391-410.

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.

SILVA, Pedro Melo da. *Os Incentivos Fiscais como Instrumento de Desenvolvimento*. Belém: SUDAM, 1978.

SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos Sociais: Leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Microempresas: Tributação inadequada e evasão fiscal. *Tributação em Revista*. Brasília, v. 3, n. 8, p. 15-20, abr./jun. 1994.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Práticas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, v. 2, n. 5, p. 31-41, out./dez. 1993.

SOUZA, Washington Pelluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. São Paulo: LTR, 2005.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Fundamentos e limites constitucionais da extrafiscalidade do "IOF". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 223, p. 71-88, 2014.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: J. Bushatsky, 1970. p. 42-48.

_____. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 307-348.

_____. Reflexões sobre a Tributação do Patrimônio. *Imposto de Renda – Estudos*, São Paulo: Resenha Tributária, v. 4, p. 283-247, out. 1987.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica – metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430-434.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário*. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. v. 1-2. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARONA, Juan Enrique Alabern. *Extrafiscalidad y justicia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

VASCONCELLOS, Roberto França (Org.). *Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva; Direito GV, 2009 (Série GV-Law).

VOGEL, Klaus. *Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha*. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 543-556.