

RAQUEL LAMBOGLIA GUIMARÃES

**O CONTROLE FINANCEIRO DA ATIVIDADE DE FOMENTO:
O TCU E A AFERIÇÃO DE RESULTADOS**

Dissertação de Mestrado

Professor Orientador: Professor Titular Fernando Facury Scaff

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo – SP
2019**

RAQUEL LAMBOGLIA GUIMARÃES

**O CONTROLE FINANCEIRO DA ATIVIDADE DE FOMENTO:
O TCU E A AFERIÇÃO DE RESULTADOS**

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Financeiro, sob a orientação do Professor Titular Fernando Facury Scaff.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo – SP
2019**

Nome: GUIMARAES, Raquel Lamboglia

Título: O Controle Financeiro da Atividade de Fomento: o TCU e a Aferição de Resultados

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Financeiro.

Orientador: Professor Titular Fernando Facury Scaff.

Aprovada em:

Banca examinadora:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Panorama quantitativo do controle do fomento por transferências de recursos	93
Tabela 2: Comparação entre preocupações com a aferição de resultados em acórdãos que incluem e que enfocam o fomento por transferências	108
Tabela 3: Panorama quantitativo do controle do fomento por renúncia de receita	111
Tabela 4: Preocupação com resultados nos acórdãos referentes a incentivos tributários diversos da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte	121
Tabela 5: Comparação entre preocupações com a aferição de resultados em acórdãos que incluem e que enfocam o fomento por incentivos tributários	135

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Incidência do controle dos mecanismos de fomento por transferências	95
Gráfico 2: Aferição dos resultados em acórdãos que não enfocam, mas incluem o fomento por transferências	99
Gráfico 3: Aferição dos resultados em acórdãos que controlam fomento por transferências	100
Gráfico 4: incidência de mecanismos de fomento controlados	100
Gráfico 5: Preocupação com a aferição de resultados por tipos de instrumento	108
Gráfico 6: incidência do controle dos mecanismos de fomento por renúncia de receita	111
Gráfico 7: Aferição de resultados em acórdãos que não enfocam, mas incluem o fomento por gastos tributários	119
Gráfico 8: incidência de mecanismos de fomento controlados	119
Gráfico 9: Aferição de resultados em acórdãos que controlam o fomento por incentivos tributários	120
Gráfico 10: Preocupação com resultados no controle dos incentivos tributários (excluindo Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e Lei de Incentivo ao Esporte)	135

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ACOM	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Acompanhamento"
ADM	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Administrativo"
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
ALC	Área de Livre Comércio
Ancine	Agência Nacional do Cinema
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CF	Constituição Federal
CGOV	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Prestação de Contas da Presidência da República"
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONS	"Consulta" ao TCU
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
DEN	"Denúncia" ao TCU
DES	Procedimento de fiscalização do TCU, do tipo "Desestatização"
DGT	Demonstrativo de gastos tributários
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior
FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
FMM	Fundo da Marinha Mercante
FNC	Fundo Nacional de Cultura
FNDCT	Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FRGPS	Fundo do Regime Geral de Previdência Social
FUNTTEL	Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFES	Instituição federal de ensino superior

IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IR	Imposto sobre a renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LDO	Lei de diretrizes orçamentárias
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018
LOA	Lei orçamentária anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
MDIC	Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços
MON	Procedimento de fiscalização do TCU, do tipo "Monitoramento"
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONG	Organização não governamentais
OS	Organização social
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PB	<i>Performance Budget</i>
PC	Procedimento de fiscalização do TCU, do tipo "Prestação de Contas"
PCIV	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Pensão Civil"
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PNDR	Política Nacional de Desenvolvimento Regional
PPA	Plano plurianual
Prouni	Programa Universidade para Todos
PSR	Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural
RA	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Relatório de Auditoria"
RACOM	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Relatório de Acompanhamento"
REPR	"Representação" ao TCU
RIR	Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que revogou o antigo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999)
RL	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Relatório de Levantamento"

RMON	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Relatório de Monitoramento"
SCN	Solicitação do Congresso Nacional ao TCU
Suframa	Superintendência da Zona Franca de Manaus
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Processo de fiscalização do TCU, do tipo "Tomada de Contas Especial"
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	4
LISTA DE GRÁFICOS	5
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	6
RESUMO	12
ABSTRACT	13
ZUSAMMENFASSUNG	14
INTRODUÇÃO	15
a. Apresentação e contextualização do tema	15
b. Objetivo e hipótese	26
c. Metodologia e estrutura da dissertação	30
CAPÍTULO 1. ELEMENTOS DO FOMENTO FINANCEIRO	32
1.1. Definição da categoria de fomento estudada	32
1.1.1. Conceito amplo de fomento	32
1.1.2. Categorias de fomento em relação ao tipo de vantagem conferido: honorário, jurídico e econômico	37
1.1.2.1. O fomento financeiro como espécie de fomento econômico	38
1.1.3. Categorias de fomento em relação aos reflexos do incentivo: criação de vantagem ou imposição de ônus	41
1.1.4. Categorias de fomento em relação à identidade do beneficiário: público ou privado	43
1.1.5. Categorias de fomento em relação à finalidade precípua do mecanismo: original ou derivada	45
1.1.6. Síntese deste tópico: delimitando o tipo de fomento financeiro objeto de estudo	47
1.2. Considerações sobre os mecanismos de fomento financeiro no Brasil	48
1.2.1. O fomento pela via da despesa direta (subvenções <i>lato sensu</i>): as transferências de recursos	50
1.2.1.1. Transferências de capital (auxílios e contribuições)	50
1.2.1.2. Transferências correntes (subvenções sociais e econômicas)	51
1.2.1.3. Convênios	54
1.2.2. O fomento pela via do gasto tributário (renúncia de receitas tributárias <i>stricto sensu</i>): os incentivos tributários	57
1.2.2.1. Imunidades e hipóteses de não incidência versus renúncias de receita	58

1.2.2.1.1.	O peculiar caso da Zona Franca de Manaus	61
1.2.2.2.	Renúncias de receita versus gasto tributário	64
1.2.2.3.	Benefícios tributários versus incentivos tributários	68
1.2.2.4.	Isenções tributárias e sua disciplina normativa	70
CAPÍTULO 2.	O CONTROLE DO FOMENTO FINANCEIRO	76
2.1.	Considerações gerais sobre o controle de resultados pelo TCU	76
2.1.1.	O controle da gestão pública e a obrigação/necessidade de aferir resultados	76
2.1.2.	O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União	87
2.2.	Os controles do fomento financeiro pelo TCU	92
2.2.1.	O controle exercido sobre o fomento realizado pela via da transferência de recursos	92
2.2.1.1.	Panorama geral sobre a amostra de acórdãos	92
2.2.1.2.	Análise da atuação do TCU em relação à aferição de resultados	95
2.2.1.2.1.	Acórdãos que envolvem, mas não enfocam o fomento	95
2.2.1.2.2.	Acórdãos que enfocam o fomento	99
2.2.1.3.	Síntese das constatações acerca do controle de transferências	107
2.2.2.	O controle exercido sobre o fomento pela via dos incentivos tributários	109
2.2.2.1.	Panorama geral sobre a amostra de acórdãos	109
2.2.2.2.	Análise da atuação do TCU em relação à aferição de resultados	112
2.2.2.2.1.	Acórdãos que envolvem, mas não enfocam o fomento	112
2.2.2.2.2.	Acórdãos que enfocam o fomento	119
a.	Incentivos com resultados usufruídos diretamente pelo beneficiário	121
b.	Incentivos com resultados usufruídos por terceiros	130
2.2.2.3.	Síntese das constatações sobre o controle de incentivos tributários	134
2.3.	Panorama geral e natureza dos problemas encontrados: a panaceia dos procedimentos de controle do fomento pelo TCU	136
2.3.1.	Preliminarmente: teoria e prática na aplicação dos procedimentos de fiscalização	136
2.3.2.	Exame da adequação da hipótese	138
CAPÍTULO 3.	ANÁLISE DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS E PROPOSTAS PARA SUA MITIGAÇÃO	145
3.1.	Lições a partir dos problemas encontrados	145
3.1.1.	Existência de incentivos tributários que equivalem a uma “vinculação de receitas”	145
3.1.2.	O TCU não é o único culpado: falhas de governança e deficiências nos parâmetros normativos e de planejamento	150
3.2.	Implicações sobre as políticas de fomento	157

3.2.1. Perda de eficiência no exercício do controle	157
3.2.2. Perda de efetividade das medidas de fomento e perpetuação de políticas ineficazes	161
3.3. Propostas para melhorar a eficácia de políticas de fomento e de seu controle	166
3.3.1. Fomentando a eficiência do TCU	166
3.3.1.1. Necessidade de aperfeiçoar o controle sobre transferências	166
3.3.1.2. Entre controle e avaliação: repensando a lógica da atuação do TCU	170
3.3.2. Mundo ideal: o fim dos incentivos tributários, em razão de suas desvantagens frente às transferências	172
3.3.3. Mundo real: a inviabilidade de acabar com incentivos tributários	179
CONCLUSÕES	184
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	191
ANEXO A – FORMAÇÃO DA AMOSTRA DE ACÓRDÃOS	202
ANEXO B – ACÓRDÃOS REFERENTES A FOMENTO POR TRANSFERÊNCIAS	205
ANEXO C – ACÓRDÃOS REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS QUE INDIRETAMENTE ABORDAM O FOMENTO	216
ANEXO D – ACÓRDÃOS REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS QUE NÃO SÃO FOMENTO OU ESTÃO FORA DO ESCOPO DE ANÁLISE	221
ANEXO E – ACÓRDÃOS REFERENTES A FOMENTO POR RENÚNCIAS DE RECEITA	226
ANEXO F – ACÓRDÃOS REFERENTES A RENÚNCIAS DE RECEITAS QUE INDIRETAMENTE ABORDAM O FOMENTO	242
ANEXO G – ACÓRDÃOS REFERENTES A RENÚNCIAS DE RECEITAS QUE NÃO SÃO FOMENTO OU ESTÃO FORA DO ESCOPO DE ANÁLISE	247

RESUMO

GUIMARAES, Raquel Lamboglia. **O Controle Financeiro da Atividade de Fomento: o TCU e a aferição de resultados.** 2019. 261 p. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

O presente trabalho analisa como o Tribunal de Contas da União realiza o controle, especialmente, para a aferição dos resultados das políticas de fomento, viabilizadas por diferentes instrumentos financeiros de incentivo à atuação da iniciativa privada que impliquem gastos públicos, diretos ou indiretos, realizados por meio de mecanismos de transferências de recursos (subvenções) e de incentivos fiscais (gastos tributários). Buscou-se avaliar a importância atribuída à aferição dos resultados destas políticas, partindo-se da hipótese de que não há, na prática da Corte de Contas, coerência entre os tratamentos conferidos aos diferentes instrumentos, demonstrando, ainda, a falta de harmonização entre os mecanismos de controle e os diversos instrumentos de fomento atualmente utilizados pelo Poder Público. Esta análise importa para que se possa avaliar a adequada alocação dos gastos públicos com fomento, especialmente, em decorrência dos desequilíbrios e dificuldades impostos à realização de um controle dos resultados de tais políticas. A pesquisa demonstra que, além de controles de legalidade, são aplicados detidos controles formais “de meios” sobre subvenções, enquanto poucos são os controles aplicados sobre os incentivos tributários, que, por sua vez, representam igualmente gastos aos cofres públicos. No último caso, quando se verifica o controle, ele geralmente incide sobre incentivos tributários que possibilitam o cálculo do valor da parcela do tributo da qual o Poder Público decide abrir mão, como, por exemplo, nas hipóteses de incentivos disciplinados pela Lei Rouanet, pela Lei do Audiovisual e pela Lei de Incentivo ao Esporte (nos quais os benefícios de isenção são oferecidos a um sujeito, para que os recursos sejam empregados em projetos desenvolvidos por outro). Estes resultados sinalizam não somente para um problema no controle, mas também para falhas anteriores, no planejamento das políticas públicas de fomento, que deveriam ser fundamentadas em estudos que pudessem servir de parâmetro para a posterior aferição dos seus resultados, bem como para deficiências em toda sua estrutura de governança. Constata-se, ainda, que a própria natureza das isenções fiscais determina maior dificuldade para o exercício do controle de seus resultados, especialmente, quando não estimam o valor da parcela da receita renunciada. Afirma-se, portanto, que um cenário ideal para conferir maior coerência ao controle das políticas de fomento seria extinguir os mecanismos viabilizados pelo gasto tributário, substituindo-os por transferências diretas de recursos, realizadas com base em instrumentos contratuais que prevejam objetivos e resultados a serem atingidos, de modo a facilitar o controle e garantir a melhor aplicação dos recursos. Contudo, tal medida carregaria enormes dificuldades, especialmente aos Estados – objeto não pesquisado –, e, se adotada sem as devidas cautelas jurídicas, poderia vir a ofender a segurança jurídica daqueles que detêm expectativas relacionadas aos incentivos tributários. Por outro lado, também se apontam falhas não somente no controle, bem como na regulamentação do fomento. Portanto, especialmente diante dos recentes desequilíbrios nas contas públicas, é imperativo pensar em formas de melhorar a governança de tais políticas de fomento, de modo a aprimorar (e facilitar) o controle de seus resultados, principalmente no que se refere aos incentivos fiscais, que deveriam ter sua aplicação condicionada à demonstração exata do valor dispendido pelo setor público, seguida da comprovação de sua aplicação em finalidade condizente com os interesses da política pública de fomento que lhe serviu de base.

Palavras-chave: fomento, controle, TCU, subvenções, incentivos fiscais.

ABSTRACT

GUIMARAES, Raquel Lamboglia. **The Financial Control of the Promotional Function: the Brazilian Federal Court of Accounts and the scrutiny of the results.** 2019. 261 p. Dissertation (Master's degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2019.

This research analyzes how the Brazilian Federal Court of Accounts performs the control, especially the assessment of the results of promotional policies materialized through different financial mechanisms of fostering private initiative actions that result in public expenditure, either directly or indirectly, by means of transferring resources (subventions) and tax incentives (tax expenditures). The aim was to evaluate the importance laid on the assessment of the results of these policies, starting from the hypothesis that TCU's praxis lacks coherence in handling these different tools and also shows that there is no harmonization between the control procedures and the multiple promotional mechanisms that are currently applied by the Public Administration. This analysis matters so that it is possible to assess the adequate allocation of public resources in promotional policies, especially, considering the imbalances and difficulties inherent to the control of their results. The research shows that, besides the legality control, harsh formal control on the means used are also recurrent, while there are few controls over tax incentives, although both types represent similarly public expenditures. In the last case, when the control is applied, it occurs mostly over the tax incentives that allow calculating the value of the share of the tax that the Government decides to waive. This happens, for instance, for incentives ruled by the Rouanet Act, Audiovisual Act and Sports Act (laws that foster the culture, the audiovisual activities and the sports, whose structures give an incentive through a tax expenditure for one person, for the application of the resources in projects developed by other ones). These outcomes indicate not only a problem in the control, but also former failures, regarding the planning of these promotional public policies, which shall be grounded on studies that may serve as parameters for the future assessment of the results, and show also deficiencies in their whole governance structure. It was also verified that the nature of the tax exemptions itself determines larger difficulty for the control of their results, mainly when they do not calculate the value of the waived income. The ideal scenario for higher coherence in the control of promotional policies would be to extinguish the mechanisms of tax incentives, and replace them for direct transfers of resources, based on contractual agreements that foresee the objectives and results to achieve, so that the control is easier and the resources are better applied. Nevertheless, this measure would carry huge difficulties, particularly to the States (which was not analyzed) and, if taken without the appropriate legal caution, it could also injury legal certainty for the ones that have expectations related to the tax incentives. On the other hand, it is also possible to point out failures not only related to the control, but also in the regulation of the promotional function. Thus, mainly due to the recent imbalances in the public accounts, it is mandatory to think about ways to increase the governance of these policies, in order to improve (and ease) the control of their results, especially concerning the tax incentives, which shall be conditioned to the precise estimative of the amount of the public expenditure, followed by the proof of its application according to the purpose of the promotional policy that has based it.

Keywords: promotion function, control, Federal Court of Accounts (TCU), subvention, tax incentives.

ZUSAMMENFASSUNG

GUIMARAES, Raquel Lamboglia. **Die Finanzkontrolle der Förderung:** der brasilianische Bundesrechnungshofes (TCU) und die Ergebnisprüfung. 2019. 261 s. Masterthesis (Magister der Rechtswissenschaften) – Rechtswissenschaftliche Fakultät, Universität von São Paulo, São Paulo, 2019.

Diese Dissertation analysiert wie der brasilianische Bundesrechnungshof die Kontrolle besonders die Ergebnisse der Förderungsrichtlinien überprüft, die durch verschiedene finanzielle Maßnahmen machbar sind, die entweder direkte Ausgaben (Subventionen) oder indirekte Kosten (Steueranreize) verursachen. Das Ziel war es die Aufmerksamkeit des Gerichtshofs zur Überprüfung der Ergebnisse dieser Förderungspolitik zu bewerten. Dafür wurde die Hypothese aufgestellt, dass es in der Praxis des Gerichtshofs, keine Konsistenz in der Behandlung der verschiedenen Förderungsmaßnahmen gibt. Das zeigt auch, dass es keinen Einklang zwischen den Kontrollwerken und dieser Politik gibt. Diese Analyse ist wichtig, damit man die geeignete Verteilung der Bundesausgaben in der Förderungspolitik prüfen kann, besonders infolge der Ungleichgewichte und Schwierigkeiten, die mit der Kontrolle der Ergebnisse dieser Politik verbunden sind. Die Forschung zeigt, dass zusätzlich zu den Legalitätsprüfungen formale „Mittelkontrollen“ auf die Subventionen angewandt werden, während es auf die Steueranreize wenige Kontrollen gibt, obwohl sie auch Kosten für die Staatskasse darstellen. Im letzten Fall, wenn es eine überprüfbare Kontrolle gibt, konzentriert man sich normalerweise auf Fälle, wenn es möglich ist, die auf getätigte Zahlungen der Steueranreize zurückzuführen sind, zum Beispiel durch das Kulturgesetz „Lei Rouanet“, durch das Gesetz im audiovisuellen Bereich und das Gesetz zur Sportförderung, (indem Steueranreize einer Person angeboten werden, um die finanziellen Mittel auf Projekte anzuwenden, die von Drittpersonen durchgeführt worden sind). Diese Ergebnisse weisen nicht nur auf ein Problem bei der Kontrolle hin, sondern auch auf vorherige Fehler bei der Planung der Förderungsrichtlinien, die sich auf Untersuchungen stützen sollten, die als Parameter für die nachfolgende Überprüfung der Ergebnisse herangezogen werden könnten. Sie zeigen auch Mängel in der ganzen Leitungsstruktur dieser Richtlinien. Es ist außerdem festzustellen, dass aufgrund der Natur der Steuerbefreiungen eine Kontrolle ihrer Ergebnisse schwer zu bestimmen ist, insbesondere wenn man die Zahlung der Steuerausgabe nicht abschätzen kann. Es ist angeben, dass das ideale Szenario dem Ganzen eine stärkere Kohärenz der Kontrolle der Förderung verleihen würde, indem man die bereitgestellten Mechanismen für den Steueraufwand ausschaltet und sie durch direkte Ausgaben ersetzt, die auf vertraglichen Abkommen basieren würden, die Ziele und die zu erreichenden Ergebnisse vorhersagen kann, um die Kontrolle zu erleichtern und die bestmögliche Nutzung der Gelder zu gewährleisten. Jedoch würde solch ein Schritt große Schwierigkeiten mit sich bringen insbesondere den einzelnen Bundesstaaten (was nicht analysiert wurde) und in Bezug auf die Verletzung ihrer Rechtssicherheit hinsichtlich der Erwartung auf ausstehenden Steueranreize, wenn ohne rechtliche Vorsicht umgesetzt würde. Einerseits zeigt man nicht nur Fehler in der Kontrolle, sondern auch andererseits in der Regulierung der Förderungsmaßnahmen auf. Deswegen und insbesondere angesichts der Ungleichgewichte der öffentlichen Finanzen ist es derzeit zwingend notwendig, über Wege nachzudenken, um die Verwaltung der Förderungsrichtlinien zu verbessern. Damit die Kontrolle der Ergebnisse auch verbessert (und erleichtert) werden können. Hauptsächlich bei Steueranreizen, deren Anwendung an die genaue Abrechnung der Bundesausgaben geknüpft sein sollte und vom Nachweis seiner Anwendung im Einklang mit den Interessen der zugrundeliegenden Richtlinien erfolgt.

Schlagwörter: Förderung, Kontrolle, Bundesrechnungshof, Subventionen, Steueranreize.

INTRODUÇÃO

a. Apresentação e contextualização do tema

A concessão de subsídios e subvenções pelo Estado é realidade antiga. É possível localizar referências que apontam para a sua utilização desde o Século XIV¹. Contudo, a atividade administrativa de fomento tornou-se objeto de estudo da doutrina jurídica há apenas algumas décadas. Considerada, portanto, temática recente no âmbito das reflexões sobre as funções do Estado, sua importância tem crescido em face do relevante papel por ela desempenhado em meio às demais atividades estatais².

De forma ampla e conforme melhor delineado ao longo deste trabalho³, pode-se conceituar a atividade administrativa de fomento como a adoção pelo Poder Público de **mecanismos de indução ou estímulo à iniciativa privada** (com e sem fins lucrativos) para que, auxiliando o Estado na satisfação de necessidades públicas, adote voluntariamente, no âmbito de atividades econômicas, condutas consentâneas com os interesses públicos⁴, sem criar uma obrigação ao Estado de garantir ou assumir a permanente execução da atividade fomentada⁵, tampouco de manter a política de fomento indefinidamente.

Um dos primeiros autores a lançar as bases do que se pode atualmente denominar como uma “teoria da atividade de fomento” foi Jordana de Pozas, em seu “*Ensayo de una Teoría del Fomento en el Derecho Administrativo*”, publicado em 1949. Desde então, o fomento vem ganhando maior importância e conseqüentemente maior atenção, em função da percepção quanto aos benefícios que podem ser gerados quando a iniciativa privada atua direcionada ao alcance de interesses públicos (sobretudo, em razão da dificuldade de a

¹ A título apenas exemplificativo e sem adentrar o mérito de qual seria a origem da atividade de fomento, aponta-se, conforme relata José Luis Villar Palasí, que já no Século XIV, há registros de concessão de subvenções diretas e indiretas para a construção de obras públicas em Zaragoza e Castilha, no ano de 1336. (PALASÍ, J. L. V. **Las técnicas administrativas del fomento y del apoyo al precio político**. 1954. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111968.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2017).

² KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Funções Administrativas do Estado. In: DI PIETRO Maria Sylvia Zanella (coord.), **Tratado de direito administrativo**, vol. 4. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 405.

³ O item 1.1 do Capítulo 1 traz os debates doutrinários que orientaram a construção desta definição, apresentando maiores detalhes sobre o recorte ora realizado.

⁴ Adotamos, aqui, o conceito de ‘interesses públicos’ de Floriano de Azevedo Marques Neto (**Regulação estatal e interesses públicos**. São Paulo: Malheiros, 2002), alinhado com a premissa de que a multiplicidade de direitos e garantias constitucionais, bem assim a complexidade da atuação estatal, já não mais permite predicar um conceito uno de interesse público, manejado autoritariamente pelo Estado. Este, ao revés, passa a atuar como um “mediador de interesses”, todos eles legítimos diante da pauta constitucional.

⁵ Caso a atividade fomentada constitua de antemão um serviço público, já existirá a obrigação do Estado de manter sua execução.

Administração prover sozinho todos os serviços públicos e garantir os direitos fundamentais e sociais dos cidadãos).

A compreensão sobre esta maior aderência da participação privada em atividades que favoreçam a coletividade demanda uma breve digressão histórica sobre a evolução do Estado e do papel que se espera que ele desempenhe, o que, por sua vez, está diretamente conectado ao grau de intervenção econômica constatado.

Inicia-se pelo desenvolvimento do Estado Social (também denominado Estado-providência ou *welfare state*), quando as teorias liberais, que defendiam a menor intervenção estatal, passaram a ser insuficientes para resolver os problemas da desigualdade social e da garantia a direitos mínimos.

Ao abordar a fundamentação econômica deste modelo de Estado, Avelãs Nunes destaca como principal responsabilidade do Estado a correção dos vícios da falta de equidade na repartição de riqueza e do desemprego involuntário, o que, portanto, legitima uma “intervenção do estado na busca de maior justiça social”. Ante a necessidade de conciliar eficácia econômica e progresso social, surge nos anos trinta e acentua-se a partir da Segunda Guerra Mundial, o Estado-providência, “assente na intervenção do estado econômico, na redistribuição da riqueza e do rendimento, na regulamentação das relações sociais, no reconhecimento de direitos econômicos e sociais aos trabalhadores, na implantação de sistemas públicos de segurança social”⁶.

Maria Sylvia Di Pietro explica que, como consequência da sua consolidação, ampliaram-se os direitos sociais, e diversas atribuições foram assumidas pelo Estado como serviços públicos. Este acréscimo de funções, concentradas no Poder Executivo (que passou a deter maior competência normativa⁷), não somente provocou desequilíbrio entre os

⁶ NUNES, António José Avelãs. **Uma introdução à economia política**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 589.

⁷ Eros Grau denomina o fenômeno como “capacidade normativa de conjuntura”. (V. GRAU, Eros Roberto. Capacidade Normativa de Conjuntura. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Org.). **Enciclopédia Saraiva de Direito**, volume 13. São Paulo: Saraiva, 1977, p.48-50). O autor afirma que: “No âmbito da política de intervencionismo econômico, o Direito passa a desempenhar função da mais profunda relevância como instrumento de ordenação econômica, emergindo, da necessidade de o Estado orientar e dar correção a desvios ocorridos no rumo do processo econômico premeditado, o fenômeno do exercício da *capacidade normativa de conjuntura*, como a podemos denominar. Mediante a edição de normas emanadas do Poder Executivo, seja da administração centralizada, seja de alguns dos seus entes autônomos, é que tal capacidade se exerce, desbordando, a função normativa — na expressão de Carnelutti — o álveo constitucional que lhe era destinado, de acordo com a concepção tripartida de poderes. Típica do Direito Econômico, essa capacidade normativa permite seja conferida resposta à exigência de produção imediata de normas, que a conjuntura impõe, gerando-as o Poder Executivo dentro de um clima de dinamismo e flexibilidade mais adequado à realidade econômica — tarefa para cuja consecução não se apresenta devidamente aprestado o Poder Legislativo. Daí a ampliação dos mecanismos de delegação legislativa no campo do Direito Econômico e a necessidade, que se reclama, de aperfeiçoamento na estrutura dos processos de elaboração normativa econômica” (grifos no original). (GRAU,

poderes e aumentou a burocracia, como também conduziu à “ineficiência do Estado na prestação dos serviços”⁸.

Encontrava-se o Poder Público diante de um complexo cenário, que lhe impunha a execução de múltiplas tarefas, as quais ocasionaram “o crescimento desmensurado do Estado e o inchaço da sua máquina administrativa”, que, por seu turno, “levaram à ineficiência das atividades administrativas”⁹.

Diante da incapacidade do Estado de, atuando sozinho, garantir a universalidade e a continuidade na prestação dos serviços públicos e desempenhar todas as suas funções com qualidade, não restava alternativa a não ser contar com o apoio de parceiros privados¹⁰. Consoante lição de Egon Bockmann Moreira:

Nesse cenário de mudanças, o Estado brasileiro tem ampliado cada vez mais as opções de relações integrativas com pessoas jurídicas de Direito Privado. Seja através de subsídios e repasses de verbas públicas, seja mediante estímulo e apoio institucional a iniciativas privadas, a Administração Pública vem implementando novos modos de ver prestigiado o interesse público.

Tais relações integrativas inserem-se num campo de atividades cuja competência para o seu desenvolvimento é pública, mas não exclusiva. De usual desdobram-se em empreendimentos tipicamente solidários nas áreas de saúde e educação, nos quais o Estado estimula a cooperação desinteressada de particulares e dela se vale para atingir objetivos públicos¹¹.

Foram, então, se desenvolvendo novas formas contratuais de descentralização administrativa por colaboração, as quais envolvem não apenas o setor público, mas também o setor privado, com e sem objetivo de lucro.

É importante destacar que “a forma pela qual o Estado se organiza e se estrutura varia de acordo com a quantidade e a qualidade de atividades que o ordenamento jurídico lhe impõe”¹². Assim, o cenário evoluiu para uma importante alteração no tradicional modelo de Administração Pública autoritária, que passou a valer-se de modelos de cooperação privada. Na atualidade, conforme doutrina de Caio Tácito:

Eros Roberto. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 69-72).

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia. **Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006, pp. 29-30.

⁹ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Administração Pública, Concessões e terceiro setor**. 3ª Edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Método, 2015, p.37.

¹⁰ Referidos, aqui, não no sentido conferido pela Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, mas em sentido amplo, incluindo todas as formas de atuação dos particulares em prol do interesse público.

¹¹ MOREIRA, Egon Bockmann. Organizações Sociais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e seus “vínculos contratuais” com o Estado. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 6, n. 62, abr. 2006 p. 7085-7092.

¹² OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Op. Cit.*, p. 33.

O Direito Administrativo contemporâneo tende ao abandono da vertente autoritária para valorizar a participação de seus destinatários finais quanto à formação da conduta administrativa. O Direito Administrativo de mão única caminha para modelos de colaboração, acolhidos em modernos textos constitucionais e legais, mediante a perspectiva de iniciativa popular ou de cooperação privada no desempenho de prestações administrativas¹³.

Desse modo, o viés autoritário do Estado começou a ceder lugar à Administração consensual, em prol de um recente movimento de contratualização, em que a sociedade passa a colaborar no desenvolvimento de funções de interesse público¹⁴. Neste sentido, Diogo de Figueiredo Moreira Neto consigna que:

Pela consensualidade, o Poder Público vai além de estimular a prática de condutas privadas de interesse público, passando a **estimular a criação de soluções privadas de interesse público**, concorrendo para enriquecer os modos e formas de atendimento. É como acrescentar às potencialidades da máquina burocrática as infinitas potencialidades da sociedade e de suas miríades de organizações sociais, que deixa de ser mera súdita para ser sócia e parceira da atuação estatal, passando a ter no consenso e não na coerção a primeira das opções relacionais¹⁵. (grifo nosso)

Este fenômeno decorre não apenas do maior volume de atividades, mas também do aumento da sua complexidade, de modo que passou a ser interessante para o Poder Público contar com a *expertise* da iniciativa privada (com e sem fins lucrativos), que, em diversos casos, seria capaz de realizar as mesmas atividades de modo mais eficiente, seja porque está mais próxima dos interesses da coletividade, seja porque detém melhor prática para a execução de tarefas que exigem conhecimentos técnicos não dominados pela Administração.

O engrandecimento da máquina estatal, a partir da ampliação das suas funções, é também um dos responsáveis pelo surgimento da noção de “terceiro setor”, aplicada a entidades sem finalidade lucrativa, que desempenham atividades tipicamente executadas pela Administração. Como bem relata Fernando Facury Scaff:

[...] fruto do processo de refluxo da intervenção estatal direta na economia, vêm surgindo outras espécies de entes paraestatais, que recebem do Poder Público a unção de serem considerados como agentes que desenvolvem atividades típicas da administração pública, a despeito de configurarem como organizações privadas,

¹³ TÁCITO, Caio. **Temas de direito público: estudos e pareceres**. Rio de Janeiro, Renovar, 3V, 2002, p. 11.

¹⁴ Gustavo Justino de Oliveira reverbera essa conclusão ao afirmar que “diante do incremento quantitativo e qualitativo da atividade negocial *Administração público-particular*, abrandou-se sensivelmente o primado da autoridade como eixo principal para o desenvolvimento das relações travadas entre a Administração e os destinatários de sua atividade”. (grifo no original). (Gestão privada de recursos públicos para fins públicos: o modelo das OSCIP. OLIVEIRA, Gustavo Justino de. (Coord.). **Terceiro setor, empresas e Estado: novas fronteiras entre o Público e o Privado**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 213-259).

¹⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. n. 231, p. 156, jan-mar. 2003.

da sociedade civil. Atuam no chamado terceiro setor, que é o da prestação de serviços típicos da Administração Pública¹⁶.

Egon Bockmann Moreira, que caracteriza o terceiro setor, como “um espaço privado, destinado ao cumprimento de tarefas com índole e finalidade públicas, mediante fomento estatal”, também analisa sua consolidação, que, impulsionada pela Reforma Administrativa dos anos 90, tinha, dentre seus objetivos, “criar meios jurídicos para estimular a transferência de determinadas atividades estatais a entidades particulares, que atenderiam a interesses públicos desvinculados do assim denominado "núcleo estratégico", configurado por funções essenciais à definição e execução das políticas públicas”, ou seja, dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e setores do Poder Executivo. O autor ressalta a “fusão de aspectos pertinentes às duas esferas (Pública e Privada), unindo parcelas dos conceitos de "autonomia privada", "fomento", "utilidade pública" e "Administração indireta" [no terceiro setor]”, que passa a “atender e cumprir interesses públicos – porém, sob peculiares estímulo e controle jurídico-administrativo”. Desse modo a “Administração apenas fomenta e controla os particulares que exercem essa categoria de atividades públicas, despojando-se da responsabilidade por sua execução”¹⁷.

Nota-se, portanto, que a atuação do setor privado em assuntos de interesse público adquiriu maior importância, o que incentivou o estabelecimento de diversas modalidades de ajustes entre o poder público e os particulares, as quais serão apresentadas brevemente, para que se possa melhor compreender a opção pelo conceito de fomento adotado.

Há diferentes formas de classificar os diversos tipos de ajustes contratuais envolvendo o Poder Público e a iniciativa privada. Tomando como base a doutrina mais abalizada sobre o tema, verifica-se que, em sua essência, as diferentes nomenclaturas adotadas levam a resultados equivalentes: as modalidades de contratos são divididas em três grandes “famílias”, compostas por diferentes “gêneros”, os quais incluem, ainda, diferentes “espécies” de instrumentos contratuais.

Adotando a terminologia de Fernando Menezes de Almeida, as três famílias de ajustes denominam-se como: (i) módulos convencionais instrumentais, (ii) módulos convencionais de concessão, e (iii) módulos convencionais de cooperação¹⁸, que equivalem

¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Contrato de Gestão, Serviços Sociais Autônomos e Intervenção do Estado**. Interesse Público - IP Belo Horizonte, n. 12, ano 3 Outubro / Dezembro 2001 Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=51365>>.

¹⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. *Organizações Sociais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e seus “vínculos contratuais” com o Estado*. *Op. Cit.*, p. 7085-7092

¹⁸ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Contrato Administrativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 240.

ao que Floriano de Azevedo Marques Neto denomina, respectivamente, como (i) contratos administrativos típicos, (ii) contratos de concessão, e (iii) contratos de cooperação¹⁹.

Colocado de modo geral e a título exemplificativo, os contratos administrativos típicos são caracterizados pelos interesses contrapostos e pela comutatividade de prestações e utilizados para execução de obras públicas, delegação da prestação de serviços públicos, realização de compras, alienações, locações, entre outras atividades²⁰. Por sua vez, os contratos de concessão incluem as concessões urbanísticas, os diversos tipos de concessões de serviços públicos, nas modalidades comum e parceria público-privada, a concessão de uso e exploração de bens públicos e a permissão de serviços públicos²¹. Conforme destaca Floriano de Azevedo Marques Neto, neste caso, há interesses diferentes, mas convergentes²².

Finalmente, os contratos de cooperação englobam convênios, consórcios administrativos, contratos de repasse, convênio de cooperação, contratos de gestão, termos de parceria, consórcios públicos, contratos de programa, participações do Estado em sociedades e associações, além de outras modalidades que incentivem o desenvolvimento de atividades privadas²³.

Destaque-se, contudo, que nem todos os contratos de cooperação constituem fomento. Dentre as espécies citadas, como se verá adiante, classificam-se como fomento apenas alguns tipos de convênios e de contratos de repasse²⁴, os termos de parceria e algumas formas de participação societária do Estado. Assim, verifica-se que o fomento surge como

¹⁹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Concessões**. 1ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p.164.

²⁰ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Op. Cit.* p. 284.

²¹ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Op. Cit.* p. 261.

²² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. Cit.* p.164. Ainda nesse sentido, Ascarelli considerava a convergência de interesses ou “finalidade comum” como característica marcante dos contratos plurilaterais, e não a presença de múltiplas partes, dado que admitia a participação de apenas duas partes. Para ele, “a pluralidade corresponde à circunstância de que os interesses contrastantes das várias partes devem ser unificados por meio de uma finalidade comum” (ASCARELLI, Tullio. O contrato plurilateral. In: **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. São Paulo: Saraiva, 1945, p. 271).

²³ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Op. Cit.* pp. 240-241.

²⁴ As transferências de recursos da União por meio de Contratos de repasse são disciplinadas pelo Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que “regulamenta os convênios, contratos de repasse e termos de execução descentralizada celebrados pelos órgãos e entidades da administração pública federal com órgãos ou entidades públicas ou **privadas sem fins lucrativos**, para a execução de programas, projetos e atividades que envolvam a transferência de recursos ou a descentralização de créditos oriundos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União” (art. 1º), definindo o convênio como o “acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação” (Art. 1º, §1º, I) e o contrato de repasse como o “instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União”(Art. 1º, §1º, II).

gênero da família “cooperação”, não podendo com ela se confundir. Perfaz-se através da adoção, pela Administração, de medidas de estímulo a condutas privadas que se harmonizem com os interesses coletivos.

Conforme explica Floriano de Azevedo Marques Neto, “por meio do fomento, o Estado busca *incentivar ou apoiar* outra atividade desenvolvida por um ou vários particulares, de forma a torná-la mais viável, interessante ou abrangente. Efetiva-se em regra a partir de medidas positivas de caráter premial e natureza não coativa”²⁵ (grifo no original).

Norberto Bobbio afirma que o uso destas “técnicas de encorajamento” levou ao ordenamento jurídico de função promocional, em detrimento do tradicional “ordenamento protetor-repressivo”. O autor traça interessante paralelo entre as constituições liberais clássicas, que atribuíam ao Estado a função principal de tutelar e garantir, e, de outro lado, as constituições pós-liberais, onde a função “promover” passou a crescer, para estimular comportamentos socialmente desejáveis, por meio do que ele denomina “sanções positivas”, as quais funcionam como um prêmio àqueles que adotem as condutas esperadas²⁶.

Estes mecanismos estão contidos na mesma lógica do chamado “paternalismo libertário” definido por Richard Thaler e Cass Sunstein em sua obra *Nudge*. Os autores demonstram que, ainda que possa parecer contraditório, este conceito encontra sentido, na medida em que, pelo seu viés paternalista, seriam fornecidos incentivos (pequenos empurrões – *nudges*) capazes de melhor direcionar as escolhas das pessoas, enquanto, por outro lado, sua liberdade de decisão seria mantida, uma vez que evitar a intervenção deve ser simples e representar um baixo custo²⁷. Assim, para os autores, a regra de ouro do “paternalismo libertário” seria prover incentivos mais propícios a gerar ajuda do que a infligir prejuízos²⁸, o que determina, como detalhado adiante, o caráter de voluntariedade do fomento.

Tais medidas são capazes de mitigar relevante contradição apontada por Pierre Bourdieu sobre como gerir o social. Utilizando terminologia conservadora, inspirada em Weber, ele levanta a questão de como o Estado pode “domar os dominados”, fazendo-os entrar no jogo, ao mesmo tempo em que deve assisti-los, para tirá-los do seu estado de miséria. O autor destaca o papel relevante dos filantropos na formação do Estado moderno,

²⁵ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. Cit.* p. 412.

²⁶ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007, p. 13-18.

²⁷ THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, And Happiness**. New York (USA): Penguin Books, 2008, pp. 5-6.

²⁸ THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Op. Cit.* p. 74.

afirmando que “o Estado não funcionaria de jeito nenhum se fosse somente domesticação; ele é também assistência, filantropia, etc. Construir a nação, construir o Estado, construir a nação a partir do Estado é favorecer a “integração” dos dominados”²⁹.

Apesar de a referência aos cidadãos como “dominados” poder gerar alguma controvérsia, há que se considerar que sua conclusão é válida, especialmente para a construção de um Estado de Direito. É necessário haver integração e participação da população, de modo que se possa estabelecer uma relação de “simbiose” entre o Poder Público e a iniciativa privada, em que ambos obtenham proveitos.

Sobre esta adesão da participação privada, Marcos Augusto Perez conclui que:

[a] técnica da decisão unilateral, mediada pela edição de uma obrigação precisa e a possibilidade de punir sua desobediência, se acha em franco colapso. A Administração deve, pois, buscar impulsionar a adesão através de dois procedimentos indissolúvelmente ligados na prática: a explicação e a participação³⁰.

Tal participação dos particulares é caracterizada não somente pela possibilidade de influenciar decisões administrativas, como também pelo desempenho de atividades de interesse coletivo.

No Brasil, a disciplina legal da cooperação entre a iniciativa privada e o Poder Público tem um marco no Governo do Presidente Getúlio Vargas, quando foi editada a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que determinou as regras pelas quais as sociedades poderiam ser declaradas de “utilidade pública”³¹⁻³², (título este concedido por meio de decreto do Poder

²⁹ BOURDIEU, Pierre. **Sobre o Estado**: cursos no Collège de France (1989-92). Edição estabelecida por Patrick Champagne, Remi Lenoir, Frank Poupeau e Marie-Christine Rivière; tradução de Rosa Freire D’Aguiar. 1ª edição. São Paulo: Companhia das Letras, 2014, p. 466.

³⁰ PÉREZ, Marcos Augusto. A participação da sociedade na formulação, decisão e execução de políticas públicas. In: BUCCI, Maria Paula. **Políticas Públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p.166.

³¹ Dispunha o artigo 1º da Lei nº 91/1935, em sua redação original, que: “Art 1º. As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país **com o fim exclusivo de servir desinteressadamente á collectividade podem ser declaradas de utilidade publica**, provados os seguintes requisitos: a) que adquiriram personalidade jurídica; b) que estão em effectivo funcionamento e servem desinteressadamente á collectividade; c) que o cargos de sua directoria não são remunerados” (grifo nosso). Em 28 de julho de 2015, a Lei federal nº 13.151 alterou o teor da alínea ‘c’ para “c) que os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos não são remunerados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações”.

³² Convém mencionar que o Código Civil de 1916 já previa associações de utilidade pública dentre as pessoas jurídicas de direito privado: “Art. 16. São pessoas jurídicas de direito privado: I. As sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as **associações de utilidade pública** e as fundações; (...)” (grifo nosso).

Executivo³³, o que corrobora a já mencionada concentração de funções nesta esfera do poder³⁴)³⁵.

O movimento de participação do setor privado na execução de funções de interesse público recebeu relevante impulso a partir da Constituição de 1988, que impõe uma série de deveres à Administração Pública. Dentre eles, encontram-se múltiplos direitos sociais que devem ser garantidos aos administrados. A maioria desses direitos exige prestações positivas do Poder Público, que possui, ainda, diversas competências de planejamento, regulação, fiscalização, além do dever de buscar alcançar seus objetivos de política econômica.

Ante esta variedade de tarefas e como “não existem direitos sem custos para sua efetivação”³⁶, impuseram-se o desenvolvimento e o aperfeiçoamento tanto dos mecanismos convencionais de contratação de particulares pelo Poder Público, como de instrumentos de fomento, ou seja, de meios capazes de estimular uma atuação auxiliar pela iniciativa privada.

Dentre tais instrumentos, podem-se mencionar transferências de recursos públicos (subvenções em sentido amplo) e os incentivos tributários, bem como os empréstimos em condições favoráveis, as concessões de garantias, as participações societárias, a celebração de contratos e de convênios, o uso do poder de compra do Estado, dentre outros. O foco desta pesquisa reside nas duas primeiras categorias, que, conforme explicado no item 1.1 do Capítulo 1, abrange somente os “*instrumentos originários de fomento financeiro e positivo à iniciativa privada*”, ou seja, aqueles cuja finalidade central é o fomento e que se perfazem por um benefício financeiro de estímulo ao particular (sem imposição de ônus).

Evidentemente, a instituição de novas formas de fomento e sua concessão indiscriminada não são suficientes para mitigar a complexidade das atividades públicas. Contrariamente, podem gerar mais um complicador e levar, até mesmo, à sua ineficácia. É necessário, portanto, um controle apropriado sobre a sua utilização, especialmente, sobre a

³³ Art. 2º A declaração de utilidade pública será feita em decreto do Poder Executivo, mediante requerimento processado no Ministério da Justiça e Negócios Interiores ou, em casos excepcionais, *ex-officio*.

³⁴ Vide nota de rodapé nº 7.

³⁵ É interessante mencionar que essa Lei permaneceu em vigor por mais de 80 anos, tendo sido revogada apenas pela Lei federal nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, que alterou disposições da Lei federal nº 13.019, de 31 de julho de 2014, conhecida como Lei das Organizações da Sociedade Civil (OSCs). Este último diploma legal constitui o marco regulatório da atuação do terceiro setor, estabelecendo “o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública” e as OSCs, para a consecução de finalidades de interesse público, e definindo diretrizes para a política de fomento e de colaboração com tais entidades.

³⁶ SCAFF, Fernando Facury. **A efetivação dos direitos sociais no Brasil**. In: SCAFF, Fernando Facury; ROMBOLI, Roberto; REVENGA, Miguel. (orgs.). **A Eficácia dos Direitos Sociais** - I Jornada Internacional de Direito Constitucional Brasil/Espanha/Itália. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 24.

aferição dos resultados esperados, o que, por sua vez, depende do adequado planejamento das políticas de fomento e, principalmente, de uma disciplina normativa prudente.

Afinal, como afirma Egon Bockmann Moreira, a “intensificação da ação do Estado na economia teve como resultado inevitável a [...] modificação numérica e substancial da produção normativa. As leis liberais que previam a abstenção do Estado já não mais se prestavam a regular a sua ação econômica pró-ativa e interventiva”³⁷.

Conforme explica Maria Sylvia Di Pietro, “com a superação do liberalismo e a instauração do Estado Social, o indivíduo, que antes não queria a ação do Estado, passa a exigí-la. As relações entre Administração e administrado multiplicam-se e tornam-se muito mais complexas”, e esta evolução acaba inevitavelmente atingindo também o controle. Assim, a autora conclui que “as formas de controle, inclusive o judicial, embora sensivelmente alteradas no decurso do tempo, não conseguiram acompanhar a evolução e o crescimento da função administrativa”³⁸.

Em sendo a concessão do fomento justificada pelo benefício proporcionado ao interesse público (pela complementação à atuação direta do Estado), caso se deixe de lado os objetivos almejados, afasta-se a noção de fomento, aproximando-se de uma doação de recursos públicos (*i.e.* recursos financeiros, econômicos, humanos) à iniciativa privada.

Não se quer dizer que apenas existirá fomento quando os objetivos forem integralmente alcançados. É evidente que em algumas circunstâncias, a ocorrência de erros pode levar ao insucesso da política, o que não desnatura o caráter do fomento. Inclusive, haverá situações em que o alcance dos objetivos pode estar sujeito a riscos que fogem ao controle tanto do Poder Público, como do particular³⁹. Ou seja, não é o alcance dos objetivos que identifica o fomento, mas tais políticas devem estar orientadas para tal, de modo que, nos casos em que os objetivos já tenham sido alcançados ou constatados como inviáveis, a perpetuação de políticas que se dizem “de fomento” transforma o fomento em mera justificativa para a manutenção de benefícios indevidos, o que mais se assemelha a uma doação de recursos públicos.

³⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. O Direito Administrativo da Economia e a atividade interventiva do Estado Brasileiro. In: OSÓRIO, Fábio Media; SOUTO, Marcos Juruena Villela. (Coord.). **Direito Administrativo: estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.847-868.

³⁸ DI PIETRO. Maria Sylvia. *Op. Cit.* p. 31.

³⁹ Como é o caso, dentre outros, do risco tecnológico, definido pelo Decreto nº 9.283, de 7 de fevereiro de 2018, como a “possibilidade de insucesso no desenvolvimento de solução, decorrente de processo em que o resultado é incerto em função do conhecimento técnico-científico insuficiente à época em que se decide pela realização da ação” (art. 2º, III).

Cumpra, portanto, examinar se o controle sobre a utilização dos diversos mecanismos de fomento tem conseguido acompanhar a evolução dos diferentes instrumentos existentes, e se vem sendo exercido de forma acertada e coerente, com preocupação em relação aos resultados.

A principal função do controle consiste em supervisionar a atuação de agentes públicos, com o objetivo de mitigar eventuais vícios dos seus atos, seja pela via preventiva, seja pela via repressiva, a qual pode incluir tanto formas de compensação, como de revisão dos atos viciados.

José dos Santos Carvalho Filho explica que o controle pode ser classificado como (i) político, fundado na separação de poderes e nos sistemas de freios e contrapesos que buscam manter o equilíbrio e a harmonia entre eles, ou (ii) administrativo, focado no exercício da função administrativa. Conforme o autor, em relação ao segundo tipo, “podemos denominar controle da Administração Pública *o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de poder*”⁴⁰.

Ao ser exercida por órgãos do Poder Público, a própria atividade de controle configura atividade administrativa sujeita a vícios e, portanto, é relevante examinar a atuação dos órgãos responsáveis, inclusive para fins de conferir maior ferramental ao controle social, cuja iniciativa parte não de entidades da Administração, mas diretamente da sociedade. Dentre os diversos aspectos que podem ser alvo de controle, importa verificar se a fiscalização apresenta a devida preocupação com o alcance de objetivos e resultados pretendidos com os atos administrativos.

Assim, o tema central deste estudo reside na análise da adequação dos mecanismos de controle financeiro e orçamentário, especificamente quanto à aferição dos resultados do emprego de instrumentos específicos de fomento que importem em transferências diretas de recursos do Poder Público a entidades privadas, ou em gastos indiretos, por meio da concessão de incentivos fiscais, conforme a conceituação e a delimitação da categoria de fomento detalhadas no Capítulo 1 adiante.

Passa-se, então, à apresentação do objetivo e hipótese da pesquisa, após a qual será descrita a metodologia de trabalho.

⁴⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª edição Revista, ampliada e atualizada até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014. pp. 951-953.

b. Objetivo e hipótese

O *objetivo* deste trabalho é analisar a jurisprudência do TCU, especificamente no modo de aferição dos resultados obtidos com as políticas fomentadoras, os quais devem estar em conformidade não apenas com o volume de recursos necessários, mas também com as metas da legislação orçamentária, em observância aos preceitos da Constituição Financeira, conceituada por Heleno Taveira Torres como a “parcela material de normas jurídicas integrantes do texto constitucional, composta pelos princípios, competências e valores que regem a atividade financeira do Estado”, que, para além da obtenção de receitas e realização de despesas, perpassam temas como “financiamento do federalismo, custo dos direitos e liberdades, gestão do patrimônio estatal, bem como da intervenção do Estado”⁴¹.

Portanto, busca-se verificar se o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) tem se preocupado com a adequada aferição dos resultados da aplicação de determinados instrumentos de fomento que importem em gastos públicos (diretos ou indiretos), analisando como mecanismos diferentes têm sido tratados, para, então, propor medidas que mitiguem os problemas encontrados.

Este exame é importante não apenas para a garantia da efetividade e da continuidade das políticas de fomento, mas também porque, como bem menciona Floriano de Azevedo Marques Neto, “uma adequada e eficiente estrutura de controle (em todas as suas dimensões) é pressuposto para a boa administração, o que em última instância constitui direito de todo administrado”⁴².

Nesse sentido, convém delimitar o que seria um método de controle mais eficaz, especialmente diante das transformações pelas quais vem passando o Estado e o que dele se exige. Desde meados da década de 1990, com a denominada Reforma do Estado⁴³, há uma tendência de se conferir maior importância aos controles de resultados, colocando-o à frente do mero controle de meios:

O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios da confiança e da descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração

⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira; **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014, p. 26.

⁴² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP**, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010, pp. 7-30.

⁴³ Capitaneda, sobretudo, pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998.

burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do **controle por resultados**, e da competição administrada⁴⁴.

Ainda que não sejam desprezíveis os controles de meios, ocupados com a prestação de contas formal das transferências de recursos públicos ao setor privado⁴⁵, há que se considerar a dificuldade de aplicá-lo a instrumentos que exerçam a função fomentadora sem provocar a transferência de recursos. É o caso dos incentivos tributários, cuja consequência para os cofres públicos é semelhante à transferência de recursos, e que, portanto, também devem ser considerados como um “gasto público”.

Entretanto, na medida em que o resultado para os cofres públicos é semelhante tanto para transferências como para incentivos fiscais, o tratamento do controle, especialmente no que diz respeito à aferição dos resultados obtidos, deveria também ser equivalente.

Esta dissertação parte da *hipótese* de que o Tribunal de Contas da União não tem mantido tratamento isonômico quando do exercício do controle sobre aqueles que se beneficiam de subvenções e de incentivos fiscais, o que configura carência de harmonização entre os mecanismos de controle e os diversos instrumentos de fomento utilizados atualmente pelo Poder Público para estimular condutas dos particulares. Afinal, conforme ensina Fernando Facury Scaff, o controle é função que labora “em prol da concretização do orçamento republicano”, devendo ser aplicado “de forma isonômica em uma sociedade, sem que possam existir pessoas ou situações privilegiadas de nenhuma espécie ou natureza”⁴⁶.

Há duas razões que embasam a construção da hipótese. A *primeira* decorre de uma característica intrínseca à maioria dos mecanismos que implicam gasto tributário, que é a dificuldade de se avaliar o quanto cada beneficiário deixou de pagar aos cofres públicos e como tais valores se converteram em resultados condizentes com os objetivos da política de fomento.

A *segunda* tem origem na frequente verificação das deficiências no controle realizado sobre as subvenções, que permanece ainda bastante influenciado pelo denominado

⁴⁴ BRASIL. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>. Acesso em: 18 de junho de 2017.

⁴⁵ Floriano de Azevedo Marques Neto bem preceitua que “O controle dos meios volta-se à busca da racionalização da atividade administrativa, de maneira a que ela seja orientada pela economicidade e probidade. Esse controle deve orientar-se pela otimização da gestão do patrimônio público. A ele deve ser dada a melhor utilização possível, que possibilite inclusive uma aplicação econômica condizente com suas finalidades públicas. Ao mesmo tempo, o controle dos meios deve propiciar o controle do desvio de finalidade na gestão da coisa pública”. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Op. Cit.*

⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 423.

controle “de meios” (ou de procedimentos), preocupando-se principalmente com a adequada aplicação dos valores repassados (em detrimento do alcance dos objetivos almejados). Esta convivência de diversas modalidades de controle, associada ao ativismo exacerbado da Corte, acarreta uma maior margem à discricionariedade do julgador, que leva à (problemática) possibilidade de diferentes interpretações sobre situações semelhantes⁴⁷.

Como resultado, acredita-se que, ao comparar os deveres dos beneficiários de ambas as classes de fomento financeiro, será constatada a imposição de um ônus maior ao particular que recebe transferências de recursos públicos do que àqueles que se beneficiam dos instrumentos de incentivo tributário (especialmente no caso de incentivos incondicionados).

Explica-se: os particulares que tenham recebido subvenções ficam sujeitos aos controles de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, devendo comprovar o atingimento dos objetivos acordados e a correta aplicação dos recursos⁴⁸.

Por outro lado, beneficiários dos mecanismos de fomento viabilizados pelo sistema tributário⁴⁹, em geral, apenas têm de manter conformidade com os requisitos de recebimento do benefício e estariam sujeitos basicamente aos controles de legalidade e de legitimidade, pois a realização de outros controles, como a aferição do “real benefício socioeconômico”, impõe uma complexidade difícil de ser contornada pelos órgãos de controle externo.

Vale antecipar, contudo, que a pesquisa evidencia incentivos tributários que fogem a esta regra (disciplinados pelas leis de incentivo à cultura, às atividades audiovisuais e ao esporte⁵⁰). Seu mecanismo gera uma renúncia de receita em relação a um particular, a qual, por sua vez, ocasiona o recebimento de recursos por um terceiro, nos mesmos moldes de uma transferência. Dependem, portanto, de contrapartidas dos particulares envolvidos, dado que, para usufruir da isenção, é preciso realizar uma doação ou um patrocínio para projetos de terceiros, os quais, por seu turno, têm obrigação de executar o projeto nos termos aprovados. Este cenário acarreta uma sistemática de controle semelhante à das subvenções.

⁴⁷ Conforme demonstrado ao longo do Capítulo 3, contudo, reconhece-se que o problema não está apenas na atuação do TCU, mas na estrutura de Estado patrimonialista, pois “falta quem controle o sistema visando à busca de um Estado Republicano e Democrático de Direito [...]. Essa função seguramente não cabe ao Tribunal de Contas e nem ao sistema formal de controle de contas”. (SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Op. Cit.**).

⁴⁸ Art. 254 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.

⁴⁹ As considerações conceituais constam do item 1.2 do Capítulo 2, mas vale ressaltar que, para os termos ora propostos, o uso isolado da expressão “gasto tributário” é inadequado, pois, conforme explica Fernando Facury Scaff, “o conceito de *gasto tributário* não serve para alcançar a obrigação de prestar contas em razão de renúncias fiscais”, sendo, ademais, “impreciso e metodologicamente falho”, pois incluiria desonerações cujo objetivo consiste na equiparação de capacidades contributivas. (**Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Op. Cit.**)

⁵⁰ Respectivamente, Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991), Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993) e Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006).

Já no que concerne aos incentivos tributários conferidos sem contrapartidas, mas com fundamento na aderência a políticas setoriais, os quais estão sujeitos à maior complexidade para aferição, verifica-se que a manutenção dos requisitos pelo beneficiário da isenção fiscal pode, por exemplo, gerar a indesejada situação de uma política de fomento que se renova indefinidamente, a despeito de alterações supervenientes no contexto econômico que deu ensejo à sua criação⁵¹. Uma situação que ilustra bem o caso é a concessão de isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a indústrias automobilísticas, com o objetivo de fomentar a produção nacional. Uma vez que a produção nacional alcance os patamares esperados, deve haver uma revisão da política para, possivelmente, extinguir a isenção.

Esta questão perpassa, ainda, relevante debate quanto ao planejamento dos objetivos que se pretende concretizar e do alcance da política de fomento de modo horizontal (extensível aos setores econômicos de forma ampla e irrestrita) ou vertical (privilegiando um setor ou grupo econômico). Não é objetivo desse trabalho examinar se políticas de fomento devem ser horizontais ou verticais, mas, sim, sua forma de controle pelo TCU.

Entretanto, deve-se ter em mente que a escolha por um ou outro modelo pode levar a resultados diferentes, inclusive, com impactos concorrenciais e com prejuízo à liberdade de iniciativa⁵². Portanto, o controle deve averiguar o atingimento dos resultados da política de fomento e a lógica por trás da arquitetura do mecanismo utilizado. Nesse sentido, deve-se averiguar se, no momento do controle, estão sendo considerados os objetivos precípuos da política de fomento e a adequação dos instrumentos escolhidos.

Desse modo, demonstrar-se-á que não há isonomia no tratamento conferido pelos órgãos de controle aos particulares que se beneficiam de diferentes instrumentos de fomento, tampouco coerência na fiscalização incidente sobre aqueles que se utilizam de mecanismos semelhantes de transferências, geralmente sujeitas a múltiplas formas de controle que raramente atentam ao alcance dos resultados (o que deveria ser prioridade em qualquer caso). O cenário denota que a condução do fomento caminha na contramão da busca por eficiência das políticas públicas e do próprio controle.

Detalha-se, agora, a metodologia de pesquisa utilizada e a estrutura desenvolvida.

⁵¹ Conforme exposto no item 3.2.2 do Capítulo 3, o resultado gerado pela manutenção incondicionada e sem prazo definido de um incentivo tributário é equiparável a uma doação de recursos públicos sem contrapartida e, portanto, sem justificativa adequada para o tratamento diferenciado em relação aos demais contribuintes.

⁵² MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. O fomento como instrumento de intervenção estatal na ordem econômica. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 8, n. 32, out./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=70679>>. Acesso em: 20 de junho de 2017: “a intervenção estatal despejada **pode derrogar a liberdade de iniciativa e a livre concorrência**”.

c. Metodologia e estrutura da dissertação

O objetivo deste trabalho desdobra-se em dois escopos: (i) a análise de como o TCU tem realizado a aferição dos resultados das políticas de fomento financeiro e positivo à iniciativa privada, demonstrando que há falta de coerência no tratamento de diferentes instrumentos; e (ii) o apontamento de fatores agravantes aos problemas encontrados, bem como de algumas propostas para mitigá-los.

Para tanto, foi realizada ampla pesquisa de jurisprudência no Tribunal de Contas da União, para levantar acórdãos que tratassem do controle da utilização de mecanismos de fomento por meio de subvenções e de incentivos fiscais.

Considerando que se desejava ter uma visão geral do posicionamento da Corte em relação à aferição dos resultados do *fomento financeiro e positivo à iniciativa privada* (conforme definido no capítulo 2.1 adiante), optou-se por uma busca ampla, que não fosse focada em um tipo específico de procedimento de controle.

Ocorre que, em uma primeira análise, foi constatado que restringir o levantamento de casos pelo tipo de procedimento⁵³ reduziria significativamente o espaço amostral e deixaria de lado casos em que o TCU consignou opiniões relevantes quanto à aferição dos resultados. Assim, a limitação ao total de acórdãos analisados foi determinada pelo critério temporal, que abrangeu cinco anos e meio: foram examinados os acórdãos proferidos desde 1º de janeiro de 2013 até o dia 11 de julho de 2018 (data da última atualização da busca).

Apenas foram deixados de lado da análise os denominados “acórdãos de relação”, uma vez que se referem a casos cujo exame é bastante objetivo, em decorrência de o relator ter acompanhado integralmente a manifestação da Unidade Técnica, manifestações essas às quais não há acesso regular pelo sistema de busca do TCU (e que, nos casos de processos em curso, somente poderiam ser acessadas mediante juntada de procuração). Ademais, o total de acórdãos de relação integrantes da amostra formada não representa parcela expressiva do total de resultados e, portanto, não prejudica as conclusões.

Em relação à busca por decisões que abordassem mecanismos de fomento pela via da transferência de recursos, dos 238 acórdãos encontrados, apenas três consistiam em acórdãos de relação. Quanto à pesquisa por incentivos fiscais, dos 257 resultados, apenas 14 referiam-se a acórdãos de relação.

⁵³ Como, por exemplo, tomada ou prestação de contas, que poderia intuitivamente parecer uma seleção suficiente em um exame de resultados, o qual está geralmente associado ao controle posterior à execução do objeto.

As expressões de busca e os critérios utilizados para localização dos acórdãos examinados são descritos com maiores detalhes no Anexo A, enquanto os Anexos B até G sistematizam os acórdãos encontrados, apresentando quadros-resumo que fornecem um panorama geral do cenário encontrado.

Passando à estrutura do texto, o conteúdo proposto nesta introdução foi desenvolvido ao longo de três capítulos, após o que são apresentadas as conclusões.

O Capítulo 1 cuida essencialmente da conceituação da atividade de fomento, conforme aqui considerada, apresentando uma delimitação geral da categoria de fomento examinada. Adentra, brevemente, as características essenciais dos dois tipos de mecanismos de fomento objeto da análise, ou seja, os que importam gastos públicos por meio de transferências diretas de recursos, e também, as que, de modo indireto, são realizadas através do sistema tributário.

O Capítulo 2 tem seu foco na análise da jurisprudência do TCU. Para tanto, inicia com algumas considerações gerais sobre o controle, de modo a demonstrar a necessidade de aferição de resultados pela Corte de Contas e esclarecer as questões procedimentais relevantes para justificar algumas das escolhas metodológicas adotadas para seleção dos casos analisados. Fundamenta-se essencialmente em uma ampla pesquisa da jurisprudência do TCU, que permitiu examinar como vem sendo realizada a aferição dos resultados obtidos com a aplicação do que aqui denominamos como “*instrumentos originários de fomento financeiro e positivo à iniciativa privada*”.

É importante ressaltar que não é objetivo deste trabalho realizar uma análise exaustiva de todos os acórdãos que abordem o tema, mas estudar uma amostra suficiente para que se possa tirar conclusões gerais sobre a prática do Tribunal. Ainda, em relação à amostra de acórdãos selecionada, não serão enfrentados todos os casos individualmente, pois não se pretende realizar juízos de valor sobre cada decisão proferida pela Corte, mas utilizá-las em conjunto, para exemplificar ou contrapor a hipótese apresentada.

Por sua vez, o Capítulo 3, encarrega-se do apontamento de fatores agravantes aos problemas encontrados e de propostas para mitigá-los. Analisa, de uma perspectiva mais teórica, os problemas encontrados na prática do controle pelo TCU, partindo dos resultados descritos no capítulo anterior, tomando como base, estudos teóricos e doutrinários, de modo a permitir a construção de uma visão sobre os principais problemas encontrados no exercício do controle dos instrumentos de fomento analisados, bem como o desenvolvimento de propostas para mitigação das adversidades.

Por fim, são apresentadas as conclusões.

CAPÍTULO 1. ELEMENTOS DO FOMENTO FINANCEIRO

1.1. Definição da categoria de fomento estudada

1.1.1. Conceito amplo de fomento

Inicialmente, é importante percorrer algumas definições doutrinárias clássicas, para que se possa definir um conceito mais moderno e adequado para o fomento, bem como para melhor delimitar a categoria de fomento que constitui o objeto desta pesquisa.

Conforme mencionado no item ‘a’ da Introdução, um dos primeiros autores a estudar a atividade de fomento estatal foi Jordana de Pozas, que a classificou como uma das formas de satisfazer as necessidades públicas, ao lado da legislação, do poder de polícia e dos serviços públicos. O autor explica que o fomento não se utilizaria de coação, nem demandaria a criação de serviços públicos. Assim, enquanto o poder de polícia preveniria e reprimiria, o fomento protegeria e promoveria. Para ele, enquanto o serviço público deve ser prestado pela Administração, o fomento seria limitado a estimular o desenvolvimento de atividades cujos fins fossem por ela perseguidos. Desse modo, o autor considera que o poder de polícia estaria próximo do antigo regime; o serviço público, do Estado intervencionista; e o fomento, do Estado liberal, pois pode ser considerado como uma via intermediária entre a inibição e o intervencionismo do Estado, buscando conciliar a liberdade e o bem comum⁵⁴.

Tal definição, apesar de mostrar-se adequada à época em que foi elaborada, conta com imperfeições. Além disso, tornou-se rapidamente obsoleta, em razão da evolução pela qual vêm passando o Estado e, conseqüentemente, as funções administrativas. Menos de 70 anos depois, podem-se apontar, pelo menos, **três problemas** que devem ser considerados, para a formação de um conceito moderno de fomento.

O *primeiro* envolve o paralelo entre fomento e serviços públicos. Como o escopo deste trabalho não exige uma digressão sobre as definições para “serviços públicos”, será adotado aqui o conceito elaborado por Floriano de Azevedo Marques Neto, em obra que aborda a temática do fomento. Para o autor, serviço público consiste na “atividade

⁵⁴ JORDANA DE POZAS, Luis. Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo. In: **Revista de Estudios Políticos** - REP, 48, 1949, pp. 41-54: “La acción de fomento es una vía media entre la inhibición y el intervencionismo del Estado, que pretende conciliar la libertad con el bien común mediante la influencia indirecta sobre la voluntad del individuo para que quiera lo que conviene para la satisfacción de la necesidad pública de que se trate. Podríamos definirla como la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos”.

administrativa pela qual o Estado assume a titularidade de determinada atividade e passa a ter a obrigação de garantir sua disponibilização à coletividade”⁵⁵.

A referida distinção de Pozas entre fomento e serviços públicos fundamenta-se na antiga noção de que serviços públicos seriam considerados atividades econômicas em sentido amplo, mas não em sentido estrito, de modo que não seria possível falar em intervenção do Estado, mas apenas em uma atuação⁵⁶. Considerando, porém, que o fomento pode ser destinado a concessionárias de serviços públicos ou a entidades do terceiro setor que prestem serviços públicos, já se poderia constatar o descabimento desta diferenciação.

Além disso, já bastante delicada em sua gênese, essa distinção ganhou um novo complicador com a publicação da Lei federal nº 13.303, de 30 de junho de 2016, conhecida como “Lei das Estatais”, que mitigou a dicotomia entre atividade econômica em sentido estrito e serviços públicos, ao delimitar seu âmbito de aplicação, que, nos termos do art. 1º, abrange:

[...] toda e qualquer empresa pública e sociedade de economia mista da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que explore atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, ainda que a atividade econômica esteja sujeita ao regime de monopólio da União ou seja de prestação de serviços públicos.

Verifica-se que, no nível legal, a exploração de atividade econômica e a prestação de serviços foram, então, colocadas em um mesmo patamar.

Assim, tomando como exemplo uma política de fomento no setor de telecomunicações, cujas atividades englobam tanto serviços privados como públicos⁵⁷, tem-se a possibilidade de aplicá-la a todos os atores do setor do mesmo modo, independentemente de serem concessionárias públicas de serviços ou empresas privadas.

⁵⁵ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. cit.*, p. 425.

⁵⁶ Nesse sentido, GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 16ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 91-101. O autor considera que a expressão “intervenção” indica uma atuação estatal em área de outrem, ou seja, no campo da atividade econômica em sentido estrito. Já, a “atuação estatal” é mais abrangente e expressa a ação do estado no campo da atividade econômica em sentido amplo. Por esta razão, as expressões não são intercambiáveis.

⁵⁷ Sabe-se que o setor de telecomunicações também inclui serviços privados, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 (“Lei Geral de Telecomunicações), que dispõe que “Quanto ao regime jurídico de sua prestação, os serviços de telecomunicações classificam-se em públicos e privados”. Por outro lado, a despeito de divergir da visão ora adotada, não se desconhece o posicionamento de parte da doutrina que acredita que os serviços do setor devam todos seguir o regime público. Nesse sentido, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Serviço Público e Telecomunicações. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito da PUC-SP**. V1 (2008). Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/red/article/download/725/503>. Acesso em: novembro de 2017.

O *segundo* problema da definição de Pozas decorre do posicionamento do fomento entre a inibição e o intervencionismo do Estado (aproximando-o de políticas liberais). Tal conceituação não parece a mais adequada, uma vez que a realização do fomento depende, sim, de uma ação do Estado e, portanto, estaria bem mais próximo da intervenção estatal do que da inação, própria de um regime liberal⁵⁸.

Desse modo, a utilização de mecanismos de fomento está mais associada ao Estado Social de Direito, uma vez que conjuga a preocupação do Estado com os direitos sociais e a prestação de garantias mínimas aos cidadãos, com a percepção de que o Estado pode contar com o auxílio dos particulares na execução de suas tarefas⁵⁹.

Santamaría Pastor, cuja doutrina remete diversas vezes às lições de Pozas, classifica a atividade administrativa como de ordenação e de prestação, podendo esta última ser (i) direta, pelos entes administrativos, ou (ii) indireta, com uma gestão privada estreitamente controlada e dirigida pela administração. O autor destaca que os particulares desempenham diversas atividades que coincidem com os objetivos de interesse geral e cuja realização é desejável pelo Estado, o qual, por diversas razões, muitas vezes, não pode desempenhá-las sozinho. Caberia, então, ao Estado estimular os particulares a executá-las⁶⁰. Exatamente por tais aspectos (notadamente a necessidade de interferência do Estado) é que não se pode caracterizá-las como inseridas em um modelo liberal.

Recorrendo à doutrina de Eros Grau, verifica-se que o autor classifica as formas de intervenção econômica em (a) intervenção por absorção ou participação, nas quais o Estado assume o controle total ou parcial dos meios de produção, atuando, respectivamente, em regime de monopólio ou de competição com empresas privadas; (b) intervenção por direção, quando o Estado estabelece normas compulsórias; e (c) intervenção por indução, quando “o

⁵⁸ É verdade que alguma controvérsia pode surgir, quando se argumenta que o elemento de voluntariedade do fomento preservaria características liberais. Contudo, vale lembrar que o liberalismo está associado a uma proposta racionalista, que “sustenta a crença de que o homem é capaz de encontrar em si próprio os instrumentos necessários à sua autonomia, cabendo à sua consciência organizar as relações sociais de acordo com os princípios da liberdade” (SOUZA, Mériti de. **A Experiência da Lei e a Lei da Experiência**: ensaios sobre práticas sociais e subjetividades no Brasil. Rio de Janeiro: Editora Revan, 1999, p. 27). No entanto, no caso do fomento, a racionalidade da escolha não parte unicamente do particular, mas é impulsionada pelo Estado. Apesar de constatado o caráter intervencionista da prática, é fato que ela convive de forma harmônica junto a práticas liberais. Afinal, “o Estado nacional [...] prima por ter realizado e realizar ‘adaptações do modelo liberal’, restando claro que “adota, em alguns momentos, a orientação econômica liberal, privilegiando a ideia do mercado como regulador social. Entretanto, em outros momentos, ele privilegia a política intervencionista, direcionando sua ação e abalroando os membros da sociedade” (SOUZA, Mériti de. *Op. Cit.*, pp. 31-32).

⁵⁹ É certo, porém, que o fomento pode ser destinado a incentivar diversas atividades, como as sociais (educacionais ou de saúde, por exemplo), ou as empresariais (dentre outros, o estímulo à atuação em determinados mercados).

⁶⁰ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. **Principios de derecho administrativo**. 2a ed., vol. II, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, pp. 341-350.

Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”⁶¹. Nestes termos, o fomento constitui uma indiscutível **forma de intervenção do Estado por indução**.

No mesmo sentido, Floriano de Azevedo Marques Neto classifica o fomento como uma das formas de intervenção econômica. O autor afirma que as formas diretas de intervenção, como produção de infraestrutura, bens e serviços, por meio de monopólios e exercício direto de atividade econômica, têm-se reduzido desde os anos 90, dando lugar a formas indiretas, pelas quais o Estado, sem assumir a execução de atividades, influencia atores privados, por indução ou coerção, bem como pelo fomento, pela regulamentação, pelo monitoramento, pela mediação, pela fiscalização, pelo planejamento e pela ordenação da economia⁶².

Por fim, o *terceiro* diz respeito à não utilização da coação. Tal característica seria eficiente para afastar o fomento da definição de poder de polícia, contudo, não resolve a diferenciação entre fomento e outras formas de atuação estatal. Desse modo, melhor que o definir como uma medida em que não há emprego de coação, seria recorrer à noção de adesão voluntária, induzida por meio das já mencionadas sanções premiais, (para utilizar a denominação de Norberto Bobbio⁶³), e conceituá-lo como um mecanismo de estímulo ao qual os particulares podem voluntariamente escolher aderir, em consonância com a lógica do “paternalismo libertário”, de Thaler e Sunstein⁶⁴, referidas no item ‘a’ da introdução.

Assim, a iniciativa privada tem a opção de adotar ou não as condutas consideradas desejáveis pelo Poder Público, mas, na medida em que voluntariamente as adota, ela passa a ter direito aos benefícios previstos nas políticas de fomento. Por outro lado, caso o comportamento desejado pela Administração decorra de uma norma de cumprimento obrigatório, não se pode falar em atividade administrativa de fomento, ainda que, considerando a acepção ampla do termo “fomento”, o objetivo almejado pelo Poder Público seja o de fomentar ou induzir determinada conduta.

É importante ter em mente que a palavra “fomento” pode assumir uma significação mais geral, no sentido de incentivo ou estímulo, ou mais restrita, que remete à atividade

⁶¹ GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, pp. 143 - 144. Não se desconhece o debate sobre as diferenças entre a intervenção *na* ordem econômica, que abrangeria as formas de intervenção por absorção e participação, e a intervenção *sobre* a ordem econômica, que abrangeria a intervenção por direção e por indução. Contudo, esta classificação não é relevante para a caracterização do fomento e, a despeito de configurar interessante debate no âmbito do direito econômico, foge ao escopo desta pesquisa.

⁶² KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. cit.* p.405.

⁶³ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. *Op. cit.* p. 13-18

⁶⁴ THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Op. cit.* p. 74.

administrativa de fomento ora estudada, a qual está atrelada ao caráter de voluntariedade. Ou seja, é possível que algumas políticas carreguem o objetivo de estimular determinados setores ou atividades econômicas, mas que não se configurem como a atividade de fomento nos termos ora descritos, caso sejam veiculadas por meio de normas cogentes.

Como explica Alcides Jorge Costa, “não há, portanto, indução se a norma proíbe ou ordena; pode haver quando ela apenas permite. A norma pode ordenar um certo tipo de comportamento, mas se ordena, não está mais induzindo no sentido comum desta palavra”⁶⁵.

Luís Eduardo Schoueri, alinhado à doutrina de Eros Grau acima mencionada, esclarece que as normas de intervenção por indução são caracterizadas por serem dispositivas e, assim, “o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”⁶⁶. No mesmo sentido, Fernando Facury Scaff explica que “as normas indutivas não coagem, apenas induzem os agentes privados a tomarem atitudes que interessam ao Poder Público, fazendo-o através de um sistema de incentivos e desestímulos àqueles que adotarem as regras indutivas propostas”⁶⁷.

Pode-se, assim, dizer que as políticas de fomento em seu sentido mais restrito (de adesão voluntária) estão contidas em uma categoria mais ampla de políticas “fomentadoras”, ao lado de outras políticas promocionais cogentes, de função diretora, as quais não são aqui consideradas como atividade de fomento⁶⁸.

Assim, define-se o fomento, de forma ampla, como um meio criado especificamente para induzir ou estimular a iniciativa privada (com e sem fins lucrativos) a voluntariamente adotar condutas consentâneas com os interesses coletivos no âmbito das atividades econômicas e, em auxílio ao Estado, satisfazer necessidades públicas, independentemente de tais necessidades configurarem serviços públicos ou não, sendo certo que a criação de uma política de fomento não impõe ao Estado a obrigação de garantir ou assumir a permanente execução da atividade fomentada, a menos que constitua, de antemão, um

⁶⁵ COSTA, Alcides Jorge. Prefácio. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. IX.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, pp. 43-44.

⁶⁷ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. **Revista de Direito Público**, n. 87, ano XXI, jul./set., 1988, p. 229-249.

⁶⁸ Conforme detalhado adiante, entende-se que nesta categoria ampla estaria o denominado “fomento negativo”, que pode ocorrer quando há imposição de barreiras ou a proibição de uma determinada atividade, com o objetivo de fomentar outra. No entanto, esta categoria não interessa ao escopo da pesquisa, uma vez que não gera desembolsos – podendo, contrariamente, gerar até mesmo maior arrecadação.

serviço público, tampouco de mantê-la indefinidamente, mas, respeitando o quanto previsto pela política, pelo período máximo enquanto persistir o interesse a ser protegido⁶⁹.

1.1.2. Categorias de fomento em relação ao tipo de vantagem conferido: honorário, jurídico e econômico

Tais mecanismos de incentivo à atuação privada podem se valer de múltiplos instrumentos, trazendo diferentes ordens de vantagens aos seus beneficiários, o que leva diversos autores a adotarem uma classificação destes instrumentos a partir do tipo de proveito percebido.

Comumente, **em relação à principal vantagem obtida pelo particular**, os instrumentos de fomento são classificados em honoríficos, econômicos ou jurídicos. Faz-se referência à “principal vantagem”, porque qualquer das modalidades pode ter reflexos econômicos relevantes. Contudo, em alguns casos, o benefício econômico não é a principal finalidade da medida, mas decorre de uma externalidade gerada pelo instrumento de fomento empregado (que não se configura como mecanismo essencialmente econômico).

Os *honoríficos* incluem os títulos e recompensas em função de uma conduta reputada exemplar, e ainda que apresentem vertentes econômicas ou jurídicas, estas seriam apenas acessórias⁷⁰. Podem-se mencionar, como exemplos desta modalidade no ordenamento brasileiro, o Título de Utilidade Pública Federal, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e o enquadramento como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Não há dúvidas de que a obtenção destes títulos gera impactos econômicos relevantes para quem os detém, seja por privilégios na celebração de contratos com o Poder Público, seja pela possibilidade de usufruir de isenções fiscais (especialmente, no caso do CEBAS). Entretanto, ainda que tais títulos confirmem benefícios que possam se traduzir em vantagens econômicas ou configurem requisitos para a obtenção de renúncias de receitas ou

⁶⁹ É evidente que, no caso de incentivos tributários, o respeito ao quanto previsto na política de fomento (ou seja, na lei que cria o incentivo) deve também observar os princípios de anterioridade, segurança jurídica e direito adquirido. Conforme lição de Aliomar Baleeiro, “a lei de isenção, salvo o caso de ser restrita a prazo ou condicionada a prestação, a ato ou fato do contribuinte, pode ser abolida pelo Poder tributante. No entanto, a vigência do dispositivo que extingui ou reduzir a isenção entrará em execução somente com o início do exercício financeiro vindouro”. Em nota de atualização para obra do autor, Misabel Derzi destaca que “se a isenção foi concedida a prazo certo e mediante condições onerosas para o contribuinte isento, a lei nova não alterará a situação preestabelecida, devendo respeitar o decurso do prazo”, devendo respeitar a segurança jurídica, a irretroatividade e o direito adquirido, sendo proibida a “surpresa tributária”. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1006-1007.

⁷⁰ POZAS, Luís Jordana. *Op. cit.* p. 52.

transferências, eles não são viabilizados por instrumentos essencialmente econômicos, e, portanto, são considerados instrumentos de fomento honorífico.

Os *jurídicos* implicam a outorga de condições privilegiadas, que também podem representar, de modo acessório, vantagens econômicas ou de segurança àqueles que as detêm. Tais instrumentos incluem a atribuição de prerrogativas de caráter público, de servidões, de estatutos de privilégios de classes, de monopólios, ou outras prerrogativas de natureza semelhante⁷¹.

Há que se esclarecer que todos os instrumentos de fomento devem ser veiculados por normas jurídicas. Não é a mera edição de uma norma que caracteriza o “fomento jurídico”. Enquanto para econômicos e honoríficos, as normas que os disciplinam são apenas o meio que lhes confere efetividade, para os jurídicos, o benefício reside na própria edição da norma, de modo que a edição de lei que institua uma prerrogativa configura a própria finalidade do mecanismo de fomento, e não somente o meio para efetivá-lo (ainda que dela decorram externalidades econômicas positivas).

Por fim, os essencialmente *econômicos* englobam aqueles cujo principal objetivo é conferir, como o nome sugere, uma vantagem econômica ao beneficiário, ainda que não envolvam diretamente uma circulação de valores entre a Administração e o particular. Pode-se, por exemplo, perceber vantagens econômicas por meio da participação acionária minoritária do Estado ou pelo aproveitamento de propriedades de domínio público⁷², bem como através de instrumentos estritamente financeiros, materializados por meio de transferências, financiamentos e dispensas de pagamentos, os quais serão tratados, aqui, como uma “subcategoria” do fomento econômico, que denominamos de “**fomento financeiro**”.

1.1.2.1. O fomento financeiro como espécie de fomento econômico

A análise ora empreendida restringe-se ao controle de instrumentos de fomento econômico que se caracterizam como *fomento financeiro*.

Nestes casos, há um benefício direto no fluxo de caixa do privado, em razão da ocorrência ou da dispensa de circulação de valores entre o Poder Público e o beneficiário,

⁷¹ POZAS, Luís Jordana. *Op. cit.* p. 53.

⁷² Ainda que se entenda que participações societárias minoritárias do Estado no capital de empresas privadas possam implicar uma transferência de recursos dos cofres públicos a uma empresa privada, entende-se que, neste caso, prevalece o viés da reestruturação societária e que tais valores representariam investimentos feitos pelo Poder Público que poderão, no longo prazo, ser compensados pelos dividendos distribuídos.

seja por meio de um gasto público realizado de maneira direta, seja através de gastos indiretos (sem a concretização de um dispêndio aos cofres públicos), como é o caso dos empréstimos em condições favoráveis e dos incentivos tributários, que ocorrem quando se confere ao particular uma redução ou isenção sobre os valores dos tributos que deveria pagar.

Nesta categoria, incluem-se transferências de recursos públicos (subvenções em sentido amplo e benefícios financeiros) e renúncias de receita (incentivos tributários e benefícios creditícios, por exemplo).

Com relação aos incentivos tributários, como se verá adiante, não há dúvidas quanto à sua classificação como um gasto tributário⁷³. Contudo, os benefícios financeiros e creditícios podem gerar algum debate, pois, como bem afirma José Maria Arruda de Andrade, eles estão “mais próximos de gastos efetivos”⁷⁴.

Não é objeto deste trabalho dissertar sobre qual seria a melhor classificação. Contudo, cabe uma breve referência ao debate, uma vez que, para examinar o controle exercido sobre os diferentes instrumentos de fomento, é necessário conhecê-los.

Os benefícios financeiros constituem “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”⁷⁵.

Os benefícios creditícios, por sua vez, constituem empréstimos em condições favoráveis⁷⁶. Apesar de gerarem um desembolso para a Administração, são geralmente tratados como um tipo de renúncia de receita, pois o valor transferido à entidade privada será restituído aos cofres públicos por um valor inferior ao que poderia ser recebido, caso fossem aplicados os juros e a atualização monetária comuns ao mercado no momento do pagamento.

⁷³ Considerando, aqui, o conceito mais amplo de gasto tributário, adotado pela Receita Federal Brasileira, conforme melhor detalhado ao longo do item 1.2.2 deste Capítulo 1.

⁷⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Benefícios financeiros e creditícios: esses ilustres desconhecidos. **Consultor Jurídico**. São Paulo, ago. 2016. Seção Artigos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-ago-14/estado-economia-beneficios-financeiros-crediticios-ilustres-desconhecidos>. Acesso em 17 de julho de 2017.

⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**. São Paulo, jul. 2017. Seção Artigos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#author>. Acesso em 10 de julho de 2017.

⁷⁶ Conforme explica Maria Hermínia Moccia, “os empréstimos em condições especialmente favoráveis para o apoio de determinadas atividades têm sido praticados em toda parte do mundo, e, no Brasil, desempenham um papel importante no fomento da atividade econômica privada” (MOCCIA, Maria H. P. e Silva. **Parâmetros para a Utilização do Fomento Econômico**: empréstimos pelo BNDES em condições favoráveis. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015, p. 132).

Assim, “como os créditos oferecidos a seus tomadores possuem uma remuneração de juros inferior aos que remuneram os títulos emitidos pelo governo, tornando-os mais acessíveis e atraentes, essa diferença é assumida pelo governo federal”⁷⁷. Pode-se, portanto, considerar que há, neste caso, uma renúncia a uma parcela do valor que o Poder Público poderia receber.

Destaque-se que, nestes casos, a renúncia de receita se verifica a partir de uma perspectiva econômica. Não há que se falar em renúncia de receita tributária, tampouco em gasto tributário (conceitos apresentados em maiores detalhes no item 1.2.2, deste Capítulo 1).

Esta última categoria (benefícios creditícios) foi afastada do escopo desta pesquisa, uma vez que a operacionalização de financiamentos concedidos pelo Poder Público está sujeita a uma mecânica peculiar, bastante diferente da simples transferência de recursos ao privado ou da autorização para afastar a obrigação de pagamento de determinados tributos.

Nos casos em que o particular recebe recursos públicos diretamente ou usufrui de desonerações tributárias, tem-se um reflexo positivo em seu caixa, cuja estimativa de valor pode ocorrer de modo objetivo, e que, por sua vez, impacta os cofres públicos de modo definitivo.

Por outro lado, ao contratar operações de créditos, ainda que se alegue que as condições de juros mais favoráveis representariam uma renúncia de receita pública, há que se considerar que o seu dimensionamento está sujeito a condições que fogem ao objetivismo, podendo oscilar em conformidade com o mercado e dependendo de uma instituição financeira intermediária⁷⁸. Não se pode desprezar, ainda, que o valor do montante principal tomado como empréstimo pelo particular retornará aos cofres públicos.

Desse modo, optou-se por examinar como a Corte de Contas lida com os instrumentos de fomento financeiro situados em diferentes extremos: (i) aqueles que gerem desembolsos diretos para o Estado, e (ii) aqueles que determinem custos indiretos realizados por meio do sistema tributário.

⁷⁷ ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**. São Paulo, jul. 2017. Seção Artigos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#author>. Acesso em 10 de julho de 2017.

⁷⁸ Maria Hermínia Moccia ressalta a importância dos bancos públicos no financiamento do desenvolvimento e explica que “as condições inerentes ao processo de desenvolvimento econômico e ao modo de operação dos mercados financeiros enfatizam o papel dos bancos públicos nas políticas de desenvolvimento econômico, pois os financiamentos a longo prazo exigem elevados custos e riscos que os bancos privados não pretendem suportar” (MOCCIA, Maria H. P. e Silva. *Op. Cit.*, p. 147).

1.1.3. Categorias de fomento em relação aos reflexos do incentivo: criação de vantagem ou imposição de ônus

Outra classificação comumente adotada por diversos autores⁷⁹ considera não mais o benefício diretamente auferido pelo particular, mas a **forma de realização do instrumento**, diferenciando-os em positivos ou negativos.

Enquanto os *positivos* representariam a expressa concessão de uma vantagem, ainda que por uma dispensa de pagamento (como por incentivos tributários), o fomento *negativo* representaria a imposição de obstáculos diretos ou indiretos à execução de atividades contrárias ao interesse público que se deseja fomentar.

Linotte e Romi listam, a exemplo de Floriano de Azevedo Marques Neto⁸⁰, diversos tipos de auxílios que caracterizam instrumentos de fomento financeiro (objeto desta pesquisa). Além da subvenção, mencionam, dentre outros, o suporte a preços e à exportação, o financiamento de pesquisas, os empréstimos, a participação societária e, finalmente, reconhecem que a fiscalidade e a parafiscalidade podem ter resultados semelhantes⁸¹. Com tal afirmativa, quiseram os autores referir-se à possibilidade de haver mecanismos de fomento associados aos tributos, ou, mais precisamente, às isenções tributárias, por meio de uma função extrafiscal.

Neste âmbito, Luís Eduardo Schoueri destaca o aspecto indutor das normas tributárias, como uma das possíveis funções por elas exercida. Esclarece, então, o autor: “ter-se-á uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento”. Seriam, portanto, uma “espécie do gênero extrafiscalidade”, que funcionariam como um instrumento de intervenção sobre o domínio econômico⁸². Nota-se, aqui, novamente a referência à intervenção do Estado.

Desse modo, a concessão de incentivos tributários pode ser entendida como um mecanismo de fomento positivo, uma vez que a possibilidade de redução da carga tributária é capaz de incentivar os particulares a adotarem determinados comportamentos. Por outro lado, o aumento de alíquotas ou de bases de cálculo ou a instituição de alíquotas progressivas podem gerar alguma polêmica, na medida em que se aproximariam mais de uma forma de

⁷⁹ Por todos, KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. cit.*; e JORDANA DE POZAS, Luis. *Op. cit.*

⁸⁰ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. cit.* Pp. 435-460.

⁸¹ LINOTTE, Didier; ROMI, Raphaël. *Service publics et droit public économique*. Paris, Éditions du Juris-Classeur, 2003.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, pp.30-37.

coagir particulares a adotarem uma conduta diversa daquela sobre a qual recai o acréscimo da tributação.

Enquanto alguns autores consideram tais medidas como “fomento negativo”, outros, como Garrido Falla⁸³, defendem que não seria adequado falar em fomento negativo, uma vez que a ideia da imposição de obstáculos estaria mais próxima da utilização da coação do que da ideia de fomento. Entretanto, o fato é que, seja a medida de fomento positiva, seja negativa, o resultado gerado será equivalente: uma externalidade positiva para a sociedade. Diversas funções do Estado geram tais externalidades, como um efeito derivado de seu exercício, podendo, assim, proporcionar consequências fomentadoras. O poder de polícia e também a regulação podem desempenhar um papel secundário de fomento.

Ainda assim, considerando que o objeto desta pesquisa consiste no estudo da atuação do TCU, não haveria espaço para o exercício do controle do fomento financeiro negativo, uma vez que, de acordo com as suas próprias características, nele não se verifica qualquer gasto direto ou indireto pelo Poder Público. Ao contrário, acaba por gerar uma maior arrecadação ao Estado.

É o caso, por exemplo, da função extrafiscal consubstanciada na elevação do imposto de importação com o objetivo de incentivar a produção nacional. Independentemente de ser denominada como fomento negativo ou considerada exercício do poder de polícia, consagra-se uma finalidade fomentadora, resultante da externalidade negativa gerada para uma atividade (importação) em prol do estímulo à produção nacional. Sendo certo que o resultado dessa medida é o incremento de receita pública, e não o gasto público, não há, aqui, uma preocupação do TCU com o emprego de recursos públicos por particulares.

Daí porque a análise ora empreendida tem como objetivo examinar apenas o fomento financeiro positivo, não abordando a criação de obstáculos a determinadas atividades. Ou seja, não serão abrangidos instrumentos que acarretem qualquer tipo de restrição ou ônus, como, por exemplo, os aumentos da carga tributária com funções extrafiscais. Por outro lado, a função extrafiscal atingida por meio de desonerações e alíquotas regressivas constitui objeto da análise.

E aqui se apresenta mais uma delimitação da categoria de fomento que interessa a este trabalho, pois, além de restrita ao fomento financeiro, a análise observará somente os instrumentos *positivos*, de estímulo, e não os *negativos*, de impedimento.

⁸³ GARRIDO FALLA, Fernando; OLMEDA, Alberto Palomar; GONZÁLEZ, Hermínio Losada. **Tratado de Derecho Administrativo**. Volumen II. 12. ed. Madrid: Tecnos, 2006.

1.1.4. Categorias de fomento em relação à identidade do beneficiário: público ou privado

Dando continuidade à delimitação dos instrumentos estudados, cumpre categorizá-los também em relação à **identidade do beneficiário**, uma vez que há um debate recorrente na doutrina quanto à possibilidade de seus beneficiários serem somente entidades privadas ou também entidades públicas.

Não há dúvidas de que os incentivos concedidos a parceiros *privados* para atuar na consecução de interesses públicos configurem modalidade de fomento. Contudo, o fomento a entidades de direito *público* constitui questão controversa, donde se poderia questionar a possibilidade de denominar como fomento os incentivos concedidos entre entes federados ou a entidades públicas.

Se por um lado, o objetivo principal da atividade de fomento reside no estímulo ao desempenho de funções de interesse público, por outro lado, constitui obrigação da administração trabalhar no sentido de suprir as necessidades da sociedade. Daí decorrem a controvérsia e a dificuldade de se pensar na possibilidade de utilização de instrumentos de fomento para “incentivar” entidades de direito público a agir em conformidade com os interesses do próprio Poder Público e cumprir suas próprias obrigações.

Ramon Parada⁸⁴ e o já citado Garrido Falla admitem tanto a possibilidade da realização do fomento para entidades privadas, quanto públicas. Sua opinião é compreensível, uma vez que não se pode presumir que qualquer esfera da administração estará sempre orientada a atender as principais necessidades públicas, tampouco se pode afirmar que as políticas públicas em diferentes níveis da administração estarão sempre alinhadas. Neste caso, seria possível pensar em um estímulo criado, por exemplo, por parte da União, para induzir condutas dos demais entes federados. Entretanto, questionamos aqui a possibilidade de denominar esta atividade como “fomento”.

Por outro lado, parte da doutrina considera que apenas é possível falar em fomento para destinatários privados. Neste segundo grupo, encontram-se Jordana de Pozas, Ricardo Ortega⁸⁵ e Floriano de Azevedo Marques Neto. Por todos, citamos o último, que bem resume a questão da seguinte maneira:

Entende-se que **apenas podem ser enquadrados como fomento estatal os incentivos direcionados a entes dotados de personalidade jurídica própria de direito privado**, que se inserem no mercado como agentes privados (submetidos,

⁸⁴ PARADA, Ramón. **Derecho Administrativo I**, Parte General. Madri, 2010.

⁸⁵ ORTEGA, Ricardo Rivero. **Derecho administrativo económico**. 5a. ed., Madri, Marcial Pons, 2009.

inclusive, às mesmas regras incidentes sobre os demais privados, conforme art. 173 da CF/1998). Nos demais casos, - órgãos da própria Administração, ou entes com personalidade jurídica de direito público -, esses órgãos e entes agem como extensão da Administração para o alcance de fins públicos, sendo que a concessão de benefícios (incluindo recursos para despesas correntes e de capital) para eles não pode ser enquadrada na função fomentadora⁸⁶. (grifo nosso)

Como a análise quanto ao mérito deste debate foge ao escopo desta pesquisa, considera-se que um modo adequado de referir à divergência seria admitir duas acepções para a atividade de fomento: (i) uma *ampla*, no sentido de incentivo, que abrangeria a possibilidade de fomento ao setor público, incluídas, aqui, as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, a despeito de serem dotadas de personalidade jurídica de direito privado⁸⁷; e (ii) uma *estrita*, que limitaria o fomento apenas aos incentivos dedicados a orientar as ações da iniciativa de entidades de personalidade jurídica própria de direito privado e que atuem no mercado como agentes privados, definindo a função fomentadora do Estado.

Trabalhar-se-á, portanto, apenas com o fomento em seu sentido estrito, ou seja, com os incentivos concedidos a pessoas físicas ou a entidades com personalidade jurídica de direito privado atuantes no mercado como agentes privados. As empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias não podem ser beneficiárias do fomento, pois tais entidades, ainda que dotadas de personalidade jurídica de direito privado, configuram-se como uma *longa manus* do Estado na consecução dos interesses públicos. (Por outro lado, elas podem atuar aplicando instrumentos de fomento).

Desse modo, não constitui objeto desta pesquisa a análise dos recursos enviados a empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as quais estão sujeitas a uma disciplina normativa peculiar e ao sistema de controles da Administração Pública. Tampouco serão analisadas as transferências entre os entes federados, sejam obrigatórias,

⁸⁶ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Op. Cit.* p. 415.

⁸⁷ Nos termos do art. 5º do Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, detêm personalidade jurídica de direito privado: “Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se: (...); II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito; III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta; IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes”.

sejam voluntárias, uma vez que configuram instrumentos de gestão interfederativa⁸⁸, cujo funcionamento e controle diferem em vários aspectos daqueles que devem ser exercidos sobre os instrumentos de fomento.

Assim, o estudo restringe-se ao controle dos instrumentos de fomento financeiro positivo à iniciativa privada, aqui, considerada como o conjunto dos particulares que atuam no mercado, independentemente de finalidade lucrativa, e não integrantes da Administração, direta ou indireta, e que apenas passam a estar sujeitos aos controles do Poder Público por terem utilizado recursos públicos, nos termos colocados pelo parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal⁸⁹.

1.1.5. Categorias de fomento em relação à finalidade precípua do mecanismo: original ou derivada

Dentre os instrumentos de fomento contidos na delimitação acima exposta, podem-se mencionar, a título exemplificativo, os seguintes: (i) transferências correntes, dentre as quais estão as subvenções econômicas e subvenções sociais; (ii) transferências de capital, que incluem auxílios e contribuições; (iii) renúncias de receitas, que podem ocorrer por meio de incentivos tributários ou creditícios; e, por fim, (iv) as licitações e contratos públicos.

Considerando tais exemplos, é necessário traçar uma última delimitação da categoria de fomento estudada, que diz respeito à finalidade precípua do mecanismo em questão.

Não está abrangido pelo escopo desta pesquisa o exame do controle sobre procedimentos licitatórios e instrumentos contratuais tipicamente celebrados pela Administração para o exercício de funções que lhes são próprias ou instrumentais⁹⁰.

Sabe-se que diversas alterações introduzidas na Lei federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, conferiram funções semelhantes às fomentadoras às licitações e contratações públicas. Dentre elas, podem-se mencionar, por exemplo, a promoção do desenvolvimento nacional⁹¹, com a permissão para estabelecer preferências a produtos e serviços nacionais,

⁸⁸ Para mais sobre o tema, ver: DALLAVERDE, Alexandra Kátia. **As Transferências Voluntárias no Modelo Constitucional Brasileiro**. São Paulo, Blucher, 2016.

⁸⁹ Art. 70. 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.

⁹⁰ Ao adotar a já mencionada terminologia de “módulos convencionais instrumentais” para os contratos administrativos típicos, Fernando Menezes de Almeida destaca seu caráter instrumental em relação à função pública, uma vez que seus objetos geralmente não são inerentes à função da Administração. (ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Op. Cit.* p. 285).

⁹¹ O art. 3º, *caput*, da Lei federal nº 8.666/1993 passou a incluir a “promoção do desenvolvimento nacional” dentre os fins da licitação: “Art. 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento

bem como a empresas que empreguem pessoas com deficiências ou reabilitadas⁹² (introduzidas pela Lei federal nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010, e pela Lei federal nº 13.146, de 6 de julho de 2015).

Entretanto, como bem salienta Marina Zago, tais finalidades consubstanciam uma “*função derivada da contratação pública*”, da qual resultam complexidades diversas ao sistema regulatório, criando conflitos quando do seu controle e dificultando a aferição dos resultados⁹³. Nesse sentido, adere-se ao posicionamento da autora, entendendo que, em casos que demandem maior atenção aos fins sociais, seria mais adequado tratá-los como o fim primário da contratação, especialmente, em razão da dificuldade de verificação do atingimento destes objetivos.

Ocorre que, nestes casos, a despeito de se poder atingir de modo derivado um resultado semelhante ao do fomento, não se está diante de um instrumento cuja finalidade originária é o fomento, mas de um mecanismo contratual por meio do qual a Administração transfere a um privado a execução de uma atividade que se configura como inerente ou como instrumental às suas funções. A verificação do atingimento dos resultados fomentadores pretendidos, neste caso, traria complexidade difícil de ser enfrentada pelos órgãos de controle quando da aferição dos resultados da política fomentada, o que levaria ao mero controle das metas contratuais previstas.

Nesse sentido, Fernando Menezes de Almeida, ao analisar os instrumentos de fomento, ressalta que há especificidades que os diferem dos demais contratos de cooperação e exclui do gênero “fomento”, algumas espécies de relações convencionais, como os contratos de gestão (celebrados com Organizações Sociais – OSs) e alguns convênios (conforme detalhado adiante), consórcios (públicos e administrativos) e participações em sociedades e associações que tenham por fim efetivo o desempenho de atividade própria da Administração⁹⁴:

nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos”.

⁹² Art. 3º, §5º, da Lei federal nº 8.666/1993: “Nos processos de licitação, poderá ser estabelecida margem de preferência para: I - produtos manufaturados e para serviços nacionais que atendam a normas técnicas brasileiras; e II - bens e serviços produzidos ou prestados por empresas que comprovem cumprimento de reserva de cargos prevista em lei para pessoa com deficiência ou para reabilitado da Previdência Social e que atendam às regras de acessibilidade previstas na legislação”.

⁹³ Acerca do tema, ver: ZAGO, Marina Fontão. **Poder de compra estatal para a implementação de Políticas Públicas**: o uso derivado da contratação pública. 2017. Tese (doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

⁹⁴ Por outro lado, são mantidos no conceito de fomento, os termos de parceria celebrados com Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs).

Isso porque há diferenças, em termos finalísticos, entre o que é a busca, pela Administração, de cooperação para o desempenho de *suas* atividades, ainda que compartilhando a mesma finalidade com a outra parte contratante, e o que é o incentivo a que a outra parte contratante desenvolva atividade *dela*, mesmo que de interesse geral⁹⁵. (grifos no original)

Neste caso, assim como para as licitações, é possível haver uma função fomentadora como efeito colateral, derivado do objetivo principal da Administração de transferir ao privado a execução de uma determinada atividade. Entretanto, não se pode falar que se trata de instrumentos cujo objetivo inicial reside no fomento ao desempenho, pelo particular, de uma atividade que já lhe é própria.

Desse modo, em consonância com a nomenclatura proposta por Marina Zago, os instrumentos de fomento são classificados, em conformidade com a **finalidade principal** a ser atingida, em originários ou derivados. Os instrumentos **originários** seriam aqueles que têm o próprio fomento como finalidade central, enquanto os **derivados** não teriam o fomento como objetivo precípua, mas poderiam atingir resultados semelhantes ao do fomento, como uma consequência de sua finalidade principal.

A pesquisa será restrita ao controle da aplicação dos denominados instrumentos **originários** de fomento, em razão da já mencionada complexidade que se imporia aos órgãos de controle para aferir os resultados do objetivo de fomento das contratações objeto de certames licitatórios.

1.1.6. Síntese deste tópico: delimitando o tipo de fomento financeiro objeto de estudo

Ante a apresentação do conceito amplo de fomento, bem como das diversas tipologias descritas pela doutrina, pode-se delimitar a categoria de fomento que compõe o objeto de estudo desta pesquisa.

Considerando o sentido mais restrito de fomento, como uma medida de incentivo à atuação da **iniciativa privada**, não integraram o objeto desta pesquisa as análises sobre os controles de transferências voluntárias entre os entes federados ou envolvendo entidades públicas.

Ainda, optou-se por examinar apenas os mecanismos de fomento econômico que impactem o fluxo de caixa dos beneficiários a partir da **perspectiva financeira**, mais

⁹⁵ ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Op. Cit.* p. 259.

especificamente, por meio de transferências de recursos ou de valores economizados do pagamento de tributos.

Assim, limitou-se o objeto de estudo aos instrumentos de fomento cujos reflexos se verifiquem **positivos** (pela percepção de uma vantagem), sem imposição de ônus, aqui entendido como um prejuízo, não como eventual contrapartida para o recebimento dos recursos ou aproveitamento da desoneração tributária. Foram deixados de lado, portanto, os instrumentos que determinam a elevação da carga tributária sobre uma determinada atividade, com fins de desestimulá-la. Reconhece-se que o efeito deste fomento negativo é semelhante ao do fomento positivo, mas tais mecanismos não são sujeitos aos mesmos tipos de controle pelo TCU.

Por fim, foram mantidos apenas os instrumentos cuja finalidade principal é o fomento, os quais foram denominados como **originários**. Ou seja, excluíram-se do escopo de estudo os mecanismos cujo objetivo central não seja o fomento, ainda que possam ter funções fomentadoras, como é o caso das licitações e contratações públicas típicas, especialmente, depois da alteração introduzida na Lei nº 8.666/1993, cujo art. 3º, *caput* passou a incluir, dentre os fins da licitação, a “promoção do desenvolvimento nacional”.

Portanto, a delimitação do objeto alcança somente os “*instrumentos originários de fomento financeiro e positivo à iniciativa privada*”, aos quais, daqui em diante, são referidos apenas como instrumentos de *fomento financeiro*.

1.2. Considerações sobre os mecanismos de fomento financeiro no Brasil

Dada a conceituação e a delimitação do tipo de fomento ora estudado, cumpre trazer algumas considerações sobre as espécies previstas pela legislação brasileira, especialmente, para esclarecer por que alguns mecanismos intuitivamente considerados como fomento não compõem o escopo da pesquisa.

Como posto por Stanley Surrey e Paul Mc Daniel, quando o governo deseja garantir assistência financeira a uma determinada atividade ou grupo, ele dispõe de uma série de métodos, como auxílios diretos ou subsídios, financiamentos em taxas mais favoráveis que as do mercado (que foram mantidos fora do escopo desta pesquisa) ou usar o sistema tributário para reduzir deveres que seriam aplicáveis⁹⁶.

⁹⁶ SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. **Tax Expenditures**. United States: Harvard College, 1985, p. 3: “...whenever government decides to grant monetary assistance to an activity or group, it may choose from a wide range of methods, such as a direct government grant or subsidy; a government loan, perhaps at a below-

Estas possibilidades são autorizadas pela Constituição Brasileira, uma vez que o art. 165, ao disciplinar o conteúdo das leis de iniciativa do Poder Executivo, afirma, em seu §6º, 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”. Afinal, ao dispor que os demonstrativos dos efeitos dessas medidas devam acompanhar o projeto de lei orçamentária, a Constituição dá suporte jurídico à sua utilização.

Adicionalmente, o art. 155, XII, ‘g’ atribui à lei complementar a competência para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, e o §6º do art. 150 determina a exclusividade do conteúdo das leis que veiculem tais matérias⁹⁷.

Seja pela via da despesa (*e.g.* subsídios), seja pela via da receita (*e.g.* isenções), os mecanismos previstos pelo texto constitucional podem ser utilizados não somente como instrumentos de fomento, mas também para corrigir desvios, promover equalização de rendas entre regiões ou compensar os contribuintes por serviços não atendidos pelo Governo (conforme exposto adiante)⁹⁸.

Em ambos os casos, pode-se afirmar que se está diante de um gasto público em sentido amplo, o qual, conforme explica Emerson Gomes, é composto por “despesas orçamentárias (despesa pública propriamente dita)”, que incluem despesas correntes e despesas de capital, e pelo que denomina como “*off-budget expenditures*” (gastos extraorçamentários), que incluem “gasto tributário”, “benefícios creditícios”, “despesas operacionais de empresas estatais não-dependentes” e “despesas de entes paraestatais”⁹⁹.

Cumpre, portanto, distinguir as espécies viabilizadas por gastos diretos, daquelas realizadas por meio do gasto indireto, destacando quais se configuram como fomento e trazendo algumas considerações relevantes sobre sua disciplina jurídica.

market interest rate; or a private loan guaranteed by the government. Or the government may use the tax system and reduce the tax liability otherwise applicable by adopting a special exclusion, deduction, or the like for the favored activity or group”.

⁹⁷ Constituição Federal, Art. 150, §6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

⁹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários**: Estimativas Bases Efetivas – 2013, Série 2011 a 2016. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016, p. 9.

⁹⁹ GOMES, Emerson César da Silva. **Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015, p. 74.

1.2.1. O fomento pela via da despesa direta (subvenções *lato sensu*): as transferências de recursos

As transferências de recursos públicos para incentivar a atuação privada encontram fundamento na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Tais mecanismos, que se realizam pela via de uma despesa direta, dividem-se em dois grupos, enquadrados nas duas grandes classes de despesa pública denominadas pelo art. 13 do aludido diploma legal como despesas correntes (que incluem despesas de custeio e transferências correntes) e despesas de capital (englobando investimentos, inversões financeiras e transferências de capital). Evidentemente, tais categorias englobam também despesas que não representam gastos com fomento.

Portanto, serão expostas brevemente apenas as duas categorias de despesas, dentro das quais se inserem os principais mecanismos de fomento por dispêndios diretos, quais sejam, as transferências de capital (auxílios e contribuições) e as transferências correntes (subvenções sociais e econômicas, além de algumas contribuições). Adicionalmente, serão abordados os instrumentos de convênio, que podem ser utilizados como instrumentos para a formalização das referidas transferências.

1.2.1.1. Transferências de capital (auxílios e contribuições)

Nos termos do § 6º do art. 12 da Lei nº 4.320/64, as transferências de capital são definidas como as:

dotações para investimentos ou inversões financeiras que **outras pessoas de direito público ou privado** devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

As dotações para amortização da dívida pública não integram o escopo dos instrumentos de fomento financeiro. Por outro lado, como esclarece Kleber Zanchim, auxílios e contribuições são “destinados à complementação de recursos em favor do beneficiário para a realização de investimentos ou inversões financeiras. Diferem entre si

pelo fato de os auxílios serem previstos em lei orçamentária, enquanto as contribuições derivam de lei especial anterior”¹⁰⁰.

Registre-se que os investimentos configuram “rubrica que contempla dispêndios com o planejamento e a execução de obras, inclusive a aquisição de imóveis necessários à sua realização; compra de instalações, equipamentos e material permanente; e, ainda, as dotações para constituição ou aumento de capital de empresas industriais e agrícolas”. Por outro lado¹⁰¹:

[...] as inversões financeiras constituem despesas que revelam a permuta de ativos, tendo lugar: (i) na aquisição de imóveis sem vinculação com obras, (ii) aquisição de bens de capital já em uso, (iii) aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já existentes, desde que não envolva aumento de capital, e (iv) constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas comerciais ou financeiras, inclusive com operações bancárias ou de seguros.

Ainda, deve-se destacar que as referidas dotações podem ser direcionadas a outras pessoas de direito público ou privado. Considerando que o próprio texto legal autoriza a concessão a particulares, constata-se serem os auxílios e contribuições instrumentos aptos a viabilizar medidas de fomento.

Um exemplo emblemático de medida de fomento nestes termos seria a transferência de recursos (seja auxílio, seja contribuição – a depender da previsão legal) para que uma entidade privada sem fins lucrativos que preste serviços de saúde possa adquirir equipamentos necessários à realização de exames gratuitos.

Contudo, não se pode esquecer que a Lei nº 4.320 proíbe que a lei orçamentária consigne “auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos” (art. 21, *in fine*).

1.2.1.2. Transferências correntes (subvenções sociais e econômicas)

A Lei nº 4.320/64 conceitua as transferências correntes como as “dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de

¹⁰⁰ ZANCHIM, Kleber Luiz. Capítulo III: Da despesa. In: CONTI, José Maurício. **Orçamentos Públicos: a lei 4.320/1964 comentada**. 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, pp. 75.

¹⁰¹ HABER, Michel; CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; TORRES, Ricardo Ezequiel. Despesa Pública. In: OLIVEIRA, Régis Fernandes de (Coord. Geral); SCAFF, Fernando Facury, HORVATH, Estevão, CONTI, José Maurício. (Coord) **Lições de Direito Financeiro**. 1ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 43.

direito público ou privado” (art. 12, §2º). Por sua vez, as subvenções são definidas como “as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas” (art. 12, §3º), e classificam-se em sociais e econômicas. Enquanto as sociais destinam-se “a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa” (art. 12, §3º, I), as subvenções econômicas destinam-se a “empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril” (art. 12, §3º, II).

Destaque-se que o art. 16, ao delimitar os objetivos para os quais se podem utilizar as subvenções sociais, determina que, sempre que possível, seu valor leve em consideração as unidades de serviço colocadas à disposição dos interessados:

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais **visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional**, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a êsses objetivos, revelar-se mais econômica. Parágrafo único. O **valor** das subvenções, sempre que possível, será **calculado com base em unidades de serviços** efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados **obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados**. (grifos nossos).

Desse modo, em conformidade com a lei, as entidades sem finalidade lucrativa que desejem prestar serviços essenciais de assistência social, médica e educacional podem receber recursos públicos na forma de subvenções sociais, cujos valores devem ser calculados “com base em unidades de serviços”, os quais devem ser prestados conforme “padrões mínimos de eficiência previamente fixados”.

É interessante observar que há uma contradição entre as definições de “subvenções sociais” e de “transferências correntes”, categoria na qual as subvenções sociais estão inseridas: se, por um lado, às transferências correntes não corresponde uma contraprestação direta em bens ou serviços, por outro, a finalidade das subvenções sociais é justamente proporcionar meios para que uma entidade privada sem finalidade lucrativa auxilie o Poder Público na prestação de um serviço essencial. Inclusive, as unidades de serviço colocadas à disposição dos interessados devem servir de parâmetro para cálculo do valor a ser transferido a título de subvenção social. Destaque-se, ainda, a atualidade da lei de 1964, ao impor “padrões mínimos de eficiência” aos serviços a serem prestados pela entidade recebedora dos recursos.

Como se pode observar, o critério essencial para que sejam concedidas subvenções sociais está fundamentado na economicidade. Uma vez constatado que o Estado gastaria mais ao prestar diretamente um serviço essencial do que ao conceder uma subvenção social

para que uma entidade privada preste o mesmo serviço, e comprovado que o serviço prestado (ou colocado à disposição) atende aos requisitos mínimos de qualidade exigidos, deveria restar desnecessária a verificação dos meios empregados. Portanto, o controle sobre o emprego deste instrumento de fomento deveria ser fundamentado prioritariamente na aferição dos resultados.

De outro lado, nos termos da mesma Lei nº 4.320/1964, as subvenções econômicas seriam destinadas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (art. 12, §3º, II). Inicialmente, os objetivos deste tipo de transferência eram voltados a cobrir os déficits de manutenção de empresas públicas, a cobrir as diferenças entre preços de mercado e de revenda de determinados produtos e a pagar bonificações a determinados produtores (art. 18¹⁰²).

É certo que a Lei prevê uma vedação geral à concessão de subvenções econômicas a empresas com fins lucrativos, caso não haja expressa autorização legal (art. 19¹⁰³). Entretanto, deve-se ter em mente que tanto a própria Constituição, como algumas legislações específicas preveem a possibilidade de utilização de mecanismos de fomento pelas chamadas agências financeiras oficiais de fomento¹⁰⁴, as quais geralmente denominam os recursos transferidos como “subvenções econômicas”.

Inclusive, conforme explica Marcos Abraham, o subsídio¹⁰⁵, que representa a “diferença entre o preço real de um produto e o preço pelo qual ele acaba sendo oferecido ao mercado (abaixo do real)”, paga pelo Estado ao produtor “como medida para corrigir

¹⁰² Lei nº 4.320/1964, Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

¹⁰³ Lei nº 4.320/1964, Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

¹⁰⁴ Constituição Federal, art. 165, § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

¹⁰⁵ Reconhece-se que a palavra “subsídio” tem sentido polissêmico, de modo que pode ser utilizada para referir-se à remuneração de parlamentares ou com o significado de uma ajuda financeira e, portanto, frequentemente equiparada à utilização do termo “subvenção”. O trecho transcrito faz referência a apenas um tipo restrito de subsídio, conceituado por Marcos Abraham quando do detalhamento das categorias incluídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal como “renúncias de receita”, em seu art. 14, § 1º, que afirma: “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”.

distorções de preço no mercado, ou para equilibrar a concorrência, ou mesmo para incentivar a produção e consumo de determinados bens”, também “decorre das dotações orçamentárias classificadas como ‘subvenções econômicas’”¹⁰⁶. Vale destacar que transcorre desta classificação a escolha por não incluir a expressão “subsídio” nos termos de pesquisa de Acórdãos do TCU (considerando que a busca incluiu “subvenções econômicas”).

Note-se, ainda, que a expressão “subvenção” é comumente utilizada para referir-se, de modo genérico, a transferências de recursos a parceiros privados, no âmbito dos já referidos “contratos de cooperação”. Por esta razão, em diversas situações são encontradas referências à concessão de subvenções em setores não expressamente descritos na Lei nº 4.320/1964 ou, como se observa em diversos julgados do TCU, há referências a recursos transferidos com “característica de subvenção social”, quando os veículos para formalizar o fomento consistiram em instrumentos de convênio.

1.2.1.3. Convênios

Cumprido, neste momento, diferenciar os tipos de convênio que se traduzem em instrumentos de fomento. Inicialmente, vale lembrar que os convênios também são utilizados como instrumento para formalizar repasse de recursos públicos a entes governamentais. Este viés não está incluído na definição estrita de fomento aqui adotada. Veja-se o conceito elaborado por Guilherme Henrique de La Rocque:

O convênio consiste no compromisso firmado por um ente da Administração Pública, que esteja gerindo recursos orçamentários, de repassar determinado montante de recursos a uma instituição de qualquer esfera de governo (Federal, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal) ou a uma organização particular, que se comprometa a realizar as ações constantes das cláusulas conveniadas, em consonância com o respectivo Plano de Trabalho¹⁰⁷.

Rafael Valim, para quem a identificação de subvenções deve considerar a existência de uma “relação jurídico-administrativa típica”, que não se confunde com as demais, por meio da qual se verifica uma “prestação pecuniária do Estado” que está “afetada” a uma determinada “atividade revestida de interesse público”, na qual os recursos devem ser aplicados de forma “desinteressada”, ou seja, sem gerar lucro e enfrentando apenas “parte” do custo da atividade, porquanto caberia ao beneficiário concorrer com patrimônio próprio.

¹⁰⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017, p. 387.

¹⁰⁷ ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. **Controle das transferências financeiras da União**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 110.

O autor faz interessante contraponto entre as acepções de subvenção no direito administrativo e no direito financeiro, afirmando que neste, “a subvenção pode ter como sujeito passivo entidades públicas e privadas”, enquanto naquele, “apenas entidades privadas”¹⁰⁸.

O exame da doutrina em ambas as áreas demonstra a lógica do arranjo colocado. Conforme já amplamente debatido pelo viés administrativo, temos que o conceito de fomento em sua acepção mais restrita não se harmoniza à ideia de criar um incentivo para que um agente público atue em conformidade com interesses que já deveriam por ele ser defendidos. Por outro lado, não se pode descartar o fato de que as subvenções, em seu entendimento amplo, são transferências de recursos e, portanto, podem ser concedidas a entes públicos. Régis de Oliveira as define como “auxílios que o Poder Público concede a entidades públicas ou privadas sem finalidade lucrativa, para ajudá-las na consecução de finalidades tidas como relevantes ou de interesse público pelo Estado”. Destaca, contudo, que elas não podem ser confundidas “com o auxílio que a União pode efetuar aos Estados e Municípios”¹⁰⁹.

Ou seja, subvenção não é conceito inteiramente contido em nossa definição de fomento. Portanto, sua análise também deve ser empreendida considerando a delimitação anteriormente apresentada para a categoria mais restrita de fomento, que se volta à iniciativa privada. Vale ressaltar que tal recorte ganha ainda mais sentido quando se reflete sobre a comparação que aqui se desenvolve entre o controle exercido sobre tais subvenções e sobre mecanismos que importem gasto tributário. Afinal, em relação ao gasto tributário está claro que apenas entidades privadas podem ser beneficiárias, dado que, em relação às entidades públicas, a Constituição Federal já garante imunidade recíproca, nos termos do art. 150, VI, ‘a’¹¹⁰.

Ainda, nem todos os tipos de convênio celebrados com entidades privadas estão contidos na definição de fomento desenvolvida anteriormente. Em alguns casos, sua celebração pode decorrer de um procedimento regular de contratação pública, pela via da licitação, onde eventuais objetivos fomentadores surgem, (conforme abordado no item 1.1.5

¹⁰⁸ VALIM, Rafael. **A Subvenção no Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015, pp. 90 – 93.

¹⁰⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2010, p. 429.

¹¹⁰ Constituição Federal, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...)

acima), como uma função derivada¹¹¹, tendo como finalidade central a busca pelo menor preço para que seja executado um objeto previamente definido pela própria administração.

Por outro lado, os convênios enquanto mecanismos de fomento formalizam repasses de recursos públicos a uma entidade privada, com vistas ao desenvolvimento de uma função de interesse recíproco. Nos termos do Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, o convênio é definido como um “instrumento que disciplina a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”, celebrado entre entes da Administração ou com “entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação” (art. 1º, §1º, I).

É importante mencionar que, com a edição da chamada Lei das Organizações da Sociedade Civil (Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, conforme alterada pela Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, e denominada também como Lei das OSCs), os convênios acima referidos passaram a ser restritos ao setor de saúde, conforme autorizado pelo §1º do art. 199 da Constituição Federal¹¹².

O referido diploma legal buscava unificar os regimes jurídicos aptos a disciplinar o fomento a entidades privadas sem fins lucrativos, contudo, ao invés de concentrar a normatização do setor em uma única Lei, acabou por introduzir mais um regime ao ordenamento, pois consoante seu art. 3º, além de não se aplicar aos convênios no setor de saúde, também não se aplica a: (i) “transferências de recursos homologadas pelo Congresso Nacional ou autorizadas pelo Senado Federal” naquilo em que houver conflito com disposições específicas dos tratados, acordos e convenções internacionais, (ii) “contratos de gestão celebrados com organizações sociais, desde que cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998”, (iii) “termos de compromisso cultural referidos no § 1º do art. 9º da Lei nº 13.018, de 22 de julho de 2014”, (iv) “termos de parceria celebrados com organizações da sociedade civil de interesse público, desde que cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999”.

Ademais, foram instituídos três novos instrumentos hábeis para formalizar a relação entre o Poder Público e o terceiro setor: (i) termo de colaboração, “para a consecução de

¹¹¹ ZAGO, Marina Fontão. *Op. Cit.*

¹¹² Constituição Federal, Art. 199, § 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

finalidades de interesse público e recíproco propostas pela administração pública que envolvam a transferência de recursos financeiros” (art. 2º, VII, *in fine*), (ii) termo de fomento, “para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco propostas pelas organizações da sociedade civil, que envolvam a transferência de recursos financeiros” (art. 2º, VIII, *in fine*) e (iii) acordo de cooperação, “para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco que **não** envolvam a transferência de recursos financeiros” (art. 2º, VIII-A, *in fine*).

Considerando que o acordo de cooperação não envolve a transferência de recursos, apenas o termo de colaboração e o termo de fomento poderão ter natureza semelhante à de uma subvenção. Não se pode desprezar, ainda, os termos de parceria celebrados com organizações da sociedade civil de interesse público e regidos pela Lei nº 9.790/1999, para execução das atividades específicas previstas no art. 3º¹¹³ (os quais foram excluídos do regime da chamada Lei das OSCs).

1.2.2. O fomento pela via do gasto tributário (renúncia de receitas tributárias *stricto sensu*): os incentivos tributários

Importa, inicialmente, uniformizar o entendimento sobre conceitos frequentemente referidos quando se trata da realização de gastos indiretos (ou seja, concretizados por meio do sistema tributário). Para tanto, trazem-se algumas considerações sobre o emprego, ao longo deste trabalho, das expressões “renúncia de receita”, “gasto tributário”, “desonerações tributárias” e dos demais termos naturalmente a elas associados (isenções, incentivos e benefícios tributários, além de outros), que não raro são utilizados de forma intercambiável, causando confusão em relação às suas definições. Não se pretende aqui estabelecer uma

¹¹³ Lei nº 9.790/1999, Art. 3º. A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades: I - promoção da assistência social; II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; V - promoção da segurança alimentar e nutricional; VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII - promoção do voluntariado; VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo. XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte.

significação absoluta para cada termo, mas, a partir de alguns debates doutrinários, esclarecer a abordagem adotada.

1.2.2.1. Imunidades e hipóteses de não incidência *versus* renúncias de receita

A Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal ou, simplesmente LRF) institui um conceito bastante amplo para “**renúncia de receitas**”, envolvendo desde instrumentos que traduzam precisamente uma renúncia, operando pelo viés da receita (como é o caso das isenções, alterações de alíquota ou base de cálculo, dentre outros), como também mecanismos que importem transferência de recursos, ou seja, atuando pelo viés da despesa (como os subsídios). Senão, vejamos o teor do §1º do seu art. 14:

Art. 14, §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.

Todavia, não devem ser consideradas inclusas neste conceito as hipóteses em que a aplicação regular do sistema tributário já não importaria pagamento do tributo, como nos casos de **não incidência** e de **imunidades tributárias**, ainda que, conjuntamente às renúncias, todas possam ser qualificadas como “desonerações tributárias”.

Como explica Fernando Facury Scaff, “[n]ão-incidir implica em não tributar conforme as normas postas. A não incidência atual não quer dizer que futuramente não possa vir a ser criada uma incidência sobre aquela atividade”¹¹⁴. O autor explica que ela pode ser estabelecida tanto em âmbito constitucional, por não ter sido prevista a possibilidade de tributação de determinada atividade, como no âmbito da legislação infraconstitucional, quando o legislador ordinário não edita lei instituindo tributo previsto pela constituição.

Considerando que a “tributação conforme as normas postas” já deixaria de lado uma determinada fonte de receita, pode-se concluir que, mesmo ante a ausência de cobrança do tributo, não há que se falar em renúncia de receita nestes casos.

Observa-se implicação semelhante em relação às imunidades tributárias previstas no art. 150 da Constituição Federal¹¹⁵ (ainda que possam desempenhar uma função

¹¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo, RT, 1998.

¹¹⁵ Constituição Federal, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio,

fomentadora). Elas não são estão contidas na acepção de “renúncia de receita”, tampouco no conceito de fomento apresentado, pois representam uma limitação constitucional ao poder de tributar, o que manifesta a incompetência de qualquer ente para instituir e cobrar o tributo (e conseqüentemente, para criar gastos indiretos como veículo para incentivar condutas privadas).

Diferente da hipótese em que a cobrança do tributo não foi disciplinada, neste caso, o sistema tributário afasta a possibilidade de instituir tributos em algumas ocasiões, as quais, nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, “são ‘situações’ ou ‘entidades’ que, por suas naturezas (ontológicas) e finalidades (teleológicas) são e estão constitucionalmente reconhecidas como *sem nenhuma ‘capacidade econômica’ ou contributiva*”, porque “seus bens e serviços já são afetados *integralmente* ao custeio de suas finalidades essenciais” (grifos no original)¹¹⁶.

Conforme explicam Fernando Facury Scaff e Alexandre Silveira, “a Constituição Federal não institui tributos. Ela dá aos entes públicos o poder de instituir e arrecadar tributos. Mas esse poder, é claro, não é absoluto. Ele está limitado pela própria Carta Magna”¹¹⁷. Ora, se a Constituição veda expressamente a instituição de impostos em determinadas situações, não há novamente que se falar em renúncias de receita, uma vez que o ente público não pode renunciar a uma receita à qual, por mandamento constitucional, ele já não teria direito.

Assim, considera-se que nas circunstâncias em que a Constituição proíbe a incidência de tributos, está-se diante de uma imunidade, ainda que impropriamente seja feita referência a uma isenção. É o caso, por exemplo, do §7º do art. 195 da Constituição, que consigna que “[s]ão isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Conforme

renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

¹¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. 2ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 7.

¹¹⁷ SILVEIRA, Alexandre; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Britto (coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo, Malheiros, 2015, p. 22.

posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹¹⁸, reiterado por Ives Gandra¹¹⁹ e outros juristas de relevo¹²⁰, trata-se, no caso, de uma imunidade, não de uma isenção.

Pode-se, portanto, afirmar que consistem em imunidades absolutas, os casos das imunidades disciplinadas pelo art. 150 da Constituição Federal, que envolvem a imunidade recíproca entre os entes da Federação, a imunidade de instituições religiosas, de partidos políticos e suas fundações, de entidades sindicais e de instituições sem fins lucrativos, de educação ou de assistência social, bem como para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, além de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras de autoria ou interpretação de autores brasileiros.

Nestes casos, ainda que se deseje questionar a correção ou a conveniência do mecanismo e os resultados dele decorrentes, o fato é que, uma vez comprovada a situação que enseja uma imunidade absoluta, não há suporte jurídico à ação de fiscalização pelos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, sobre os resultados da aplicação dos recursos imunes, com o objetivo de julgar as contas destas entidades¹²¹.

Esta observação importa, por exemplo, para a adequada classificação dos casos em que o Tribunal de Contas examina a concessão da denominada “Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social” – CEBAS. Ainda que se possa considerar a CEBAS, conforme já mencionado, como um mecanismo de fomento honorífico e cuja concessão acarreta impacto aos cofres públicos, na realidade, ele não configura diretamente um instrumento de fomento financeiro. Afinal, a obtenção do certificado não gera um gasto tributário, mas apenas identifica as entidades que podem usufruir da imunidade constitucionalmente prevista.

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em mandado de segurança, RMS 22192 / DF - Distrito Federal**, Relator: Min. Celso de Mello, Julgamento: 28/11/1995, Órgão Julgador: Primeira Turma.

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Entidades de assistência social, sem fins lucrativos: e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§7º, art. 195): necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II): e a inconstitucionalidade do Projeto de Lei PL nº 3.021. Opinião legal. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009. Parecer. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=57665>>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

¹²⁰ Conforme citados por Ives Gandra Martins, *Op. Cit.*: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 349, nota de rodapé nº 144, 5ª ed., 1993, Malheiros; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, "Contribuições Sociais no Sistema Tributário", p. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", p.41-42, item nº 22, 4ª ed., 1992, Forense; WAGNER BALERA, "Seguridade Social na Constituição de 1988", p. 71, 1989 RT.

¹²¹ Contudo, é passível de controle, o atendimento dos requisitos que conferem direito à imunidade, o que inclui a aplicação nas finalidades sociais para as quais a entidade assistencial foi constituída, para que se evitem fraudes – ou seja, é possível que o controle avalie se os recursos estão sendo direcionados aos fins adequados, mas não compete ao controle externo julgar os resultados das imunidades.

Considerando que não há mesmo competência para que o TCU analise os resultados da aplicação dos recursos que estas entidades economizam em função da imunidade, esta análise foge ao escopo da pesquisa empreendida¹²².

1.2.2.1.1. O peculiar caso da Zona Franca de Manaus

Uma das situações que pode causar confusão refere-se à Zona Franca de Manaus (ZFM), cujos benefícios são previstos até 2073 (dado que o art. 92-A e o art. 92¹²³ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT acresceram um total de 60 anos sobre o prazo inicial de 25 anos previsto pelo art. 40¹²⁴).

A autorização constitucional para concessão de incentivos fiscais tem caráter de imunidade, uma vez que “o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária” (conforme já reiterado pelo Supremo Tribunal Federal)¹²⁵. Contudo, é preciso considerar que se trata de uma imunidade *sui generis*, pois o ADCT não estabelece vedação absoluta e

¹²² Não se pode desprezar o risco aos cofres públicos, advindo da concessão indiscriminada de tais certificados a entidades que não se enquadram nos requisitos determinados pela lei e pela Constituição. Nesse sentido, é realmente importante que os órgãos de controle estejam atentos ao cumprimento dos critérios que autorizam a concessão ou a manutenção do CEBAS. Portanto, registra-se, aqui, a crítica apontada pela Corte de Contas, que em diversos julgados demonstra preocupação com o procedimento de concessão e renovação do CEBAS e a manutenção indiscriminada dos benefícios, cuja demora na avaliação pode levar a prejuízos irrecuperáveis ao erário (considerada a possibilidade de prescrição). Assim, ao se afirmar que não cabe ao TCU avaliar os resultados e a eficiência das ações pelas entidades imunes, não se pretende afastar a competência dos órgãos de controle para fiscalizar estas situações que indicam potencial de fraude no atendimento aos requisitos que autorizam usufruir da imunidade. Deve haver controle quanto ao cumprimento dos critérios legais, embora este controle não deva englobar a aferição de resultados ora analisada, uma vez que a imunidade, por mais que tenha se originado com uma finalidade fomentadora, não representa uma renúncia de receita.

¹²³ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

¹²⁴ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 310 / AM - Amazonas**, Relator: Min: Cármen Lúcia, Julgamento: 19/02/2014, Órgão Julgador: Plenário: “O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus”. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no Recurso Extraordinário, RE 826779 AgR / RS - Rio Grande do Sul**, Relator: Min. Dias Toffoli, Julgamento: 24/11/2015, Órgão Julgador: Segunda Turma.

atemporal à tributação, mas autoriza a manutenção dos incentivos anteriormente previstos, por um período determinado, desde que reavaliados e confirmados por Lei posterior à Constituição¹²⁶.

Tal caráter peculiar não acarreta menor força à norma, mas decorre de sua efemeridade. Nesse sentido:

É preciso, antes de tudo, deixar certo que as regras inseridas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (LGL 1988\31) encontram-se no mesmo nível que as normas constitucionais propriamente ditas, ou seja, são consideradas normas constitucionais em nada diferentes, no que respeita à sua força, às normas constantes do Corpo da Constituição. Apenas ocorre que carregam consigo a nota da duração efêmera. [...] Diante desse estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou um status constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica¹²⁷.

Destarte, enquanto durar a vigência do dispositivo (já prorrogado duas vezes), deve ser mantida a imunidade. No entanto, uma vez encerrado o prazo previsto pela Constituição, o sistema de isenções que integram o regime da ZFM perderá o caráter de imunidade e, caso seja mantido, passará a ter natureza de mero incentivo tributário, que determina renúncia de receita¹²⁸.

¹²⁶ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

¹²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, p. 167 et seq., jan. 1998.

¹²⁸ Inclusive, deve-se destacar que, caso sejam mantidos após o encerramento do prazo previsto pela Constituição, as isenções que se refiram ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) entrarão em conflito com as normas que determinam a prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. O Confaz foi criado pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a qual determina que as isenções do referido imposto “serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal” (art. 1º), os quais “serão **celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal**, sob a presidência de representantes do Governo federal” (art. 2º). Destaque-se que, a despeito da grande controvérsia sobre a constitucionalidade da regra, a aprovação dos referidos benefícios depende de decisão unânime dos Estados representados, nos termos do §2º do art. 2º, (que estabelece que “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes). Para um panorama acerca do debate sobre a constitucionalidade da norma, ver: COLNAGO, Cláudio de Oliveira; ALLEMAND, Luiz Claudio. A “Guerra Fiscal” e o processo decisório no CONFAZ – Por uma interpretação constitucionalmente adequada. In: DERZI,

Assim, a despeito de ser atualmente uma imunidade, não se trata de uma imunidade absoluta e atemporal, conforme são aquelas constantes do art. 150 da Constituição. Hoje, não configura propriamente uma renúncia de receita, mas considerando seu caráter temporário, não se pode permitir sua aplicação indiscriminada, sem atenção aos resultados, uma vez que a própria Constituição fixa um prazo (dentro do qual seus objetivos deveriam ser atingidos) e determina a observância da legislação específica que rege os diversos tipos de isenção que compõem o sistema. Considerando que os prazos inicialmente previstos para alcance dos objetivos fomentadores já foram prorrogados duas vezes, há que se observar a adequada motivação para tamanho alongamento da previsão constitucional inicial: se porque os resultados têm se demonstrado positivos ou se porque não estão sendo alcançados. Nesta última hipótese, deve-se ter clareza quando às razões de eventual insucesso, que não podem incluir, por exemplo, eventuais descumprimentos de contrapartida pelos particulares beneficiários. Trata-se, enfim, de uma imunidade por prazo certo, embora dilatada temporalmente, e que se reveste da característica de fazer referência à uma série de normas infraconstitucionais, as quais podem ter sua análise investigada.

Não se defende, aqui, o fim desta imunidade, tampouco a aplicação de penalidades pelo TCU, dado que a aprovação de Emenda Constitucional sinaliza a opção de maioria qualificada pela manutenção da política. Entretanto, acredita-se que deva haver maior atenção ao cumprimento dos objetivos que a fundamentam, os quais devem ser examinados, especialmente, em função do cenário de repetidas prorrogações, para que se conheça os resultados que vêm sendo atingidos e de modo a melhor fundamentar eventual necessidade futura de novamente decidir pela prorrogação do benefício

Afinal, assim como as informações orçamentárias e estudos de planejamento devem servir de base à política, os resultados avaliados quando do exercício do controle podem constituir também uma ferramenta para o desenvolvimento dos estudos que embasarão a manutenção ou a criação de determinada política (não como uma ferramenta punitiva, mas como um mecanismo de otimização).

1.2.2.2. Renúncias de receita *versus* gasto tributário

Dando seguimento às considerações conceituais, lembrando a já apresentada ampla definição legal do §1º do art. 14 da LRF para renúncia de receitas, é importante distingui-las do conceito de “gasto tributário”, categoria com a qual apresenta grande interseção, mas não completa coincidência, ainda que sejam frequentemente referidos pela doutrina como sinônimos, como se observa em lição de Ricardo Lobo Torres:

Gastos tributários ou renúncias de receita são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.)¹²⁹.

Ocorre, contudo, que, considerando o quanto disposto na LRF, nem toda renúncia de receita advém de um gasto tributário.

Conforme já posto, o conceito legal de renúncias é amplo ao ponto de abarcar subsídios, que constituem transferências diretas de recursos, que inclusive são consideradas nas dotações orçamentárias para subvenções econômicas, enquanto os gastos tributários referem-se a exceções de caráter não geral à aplicação da estrutura regular de tributação, ou seja, de valores que, em tese, deveriam ser recebidos pelo ente público a título de tributação, mas cujo pagamento foi reduzido ou elidido.

Ora, se a definição de subsídios (que são transferências diretas) pudesse ser incluída no conceito de “gasto tributário”, chegar-se-ia à estranha situação em que qualquer gasto (direto) seria considerado como gasto tributário, de modo que não haveria lógica em ter tantas categorias para tratar exatamente do mesmo fenômeno.

Tomando o conceito colocado por Stanley Surrey, define-se o gasto tributário como as preferências tributárias que constituem programas de gastos do governo e, portanto, assistência governamental, estabelecidos por meio do sistema tributário¹³⁰. O autor explica que o tributo é composto por dois elementos, quais sejam: (i) as previsões estruturais necessárias à sua implementação regular (que compõem os aspectos referentes ao levantamento da receita), e (ii) as chamadas “preferências especiais”, geralmente denominadas de incentivos ou subsídios tributários, implicam desvios da estrutura tributária

¹²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso e Direito Financeiro e Tributário**. 19ª edição revista e atualizada. Renovar, 2013, p. 195.

¹³⁰ SURREY, Stanley; McDaniel, Paul R. *Op. Cit.*, p. 25: “The tax expenditure concept takes the next step of recognizing that these “tax preferences” are really government spending programs and hence government assistance, run through the tax system”.

normal, representando gastos governamentais para atividades ou grupos favorecidos, efetuadas por meio do sistema tributário ao invés de gastos diretos, empréstimos ou outras formas de assistência governamental¹³¹.

Adotando a definição de Surrey, Richard Krever afirma que os orçamentos de gasto tributário informam os custos de desvios deliberados sobre um sistema tributário neutro, por medidas que proporcionam tratamento especial a determinados contribuintes ou atividades e que medem o custo de tais consentimentos pelo cálculo da diferença entre o valor do tributo que deveria ter sido pago sob o marco tributário neutro (sem os privilégios) e aquele efetivamente devido, resultado da regalia obtida, de modo alternativo ao recebimento de igual valor em dinheiro. É, ainda, interessante observar que o autor descreve que, na Austrália, de modo controverso, o termo foi ampliado para abarcar à situação oposta, em que “desincentivos” são aplicados pela via do aumento da tributação¹³². Esta extensão do conceito, que o próprio autor aponta ser controversa, não está incluída na definição de gasto tributário, tampouco no recorte do fomento ora examinado.

Conforme detalhado por Paul Palisi, em relatório sobre o tema, elaborado para o Tesouro Australiano, o conceito de Surrey não passou ileso a críticas, especialmente, pelo professor de Yale, Boris Bittker, que afirmava que Surrey havia falhado por **não definir princípios que possibilitassem constatar quais previsões seriam desvios da tributação regular** e apontava ambiguidades no orçamento americano, que classificava algumas isenções como estruturais, (como as concedidas para famílias), enquanto outras que

¹³¹ SURREY, Stanley; McDaniel, Paul R. *Op. Cit.*, p. 3. “The tax expenditure concept posits that an income tax is composed of two distinct elements. The first element consists of structural provisions necessary to implement a normal income tax, such as the definition of net income, the specification of accounting rules, the determination of the entities subject to the tax, the determination of the rate schedule and exemption levels, and the application of the tax to international transactions. These provisions compose the revenue-raising aspects of the tax. The second element consists of the special preference found in every income tax. These provisions, 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. [...] Whatever their form, these departures from the normal tax structure represent government spending for favored activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance”.

¹³² KREVER, Richard. **Analysing Implicit Tax Expenditures**. Melbourne University Law Review, Vol. 35, No. 2, December, 2011. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2124754>. Acesso em novembro de 2017, p. 427: “Tax expenditure budgets record the fiscal cost of deliberate deviations from a neutral tax system, particularly measures providing concessional treatment for particular taxpayers or activities, and, in some cases, analyse as well their economic effect and their impact on the fairness of the tax system. The budgets measure the cost of concessions by calculating the tax that would have been collected under a neutral ‘benchmark’ tax law without any concessions and then treating the value of taxes actually forgone as a result of legislated concessions as substitutes for equal value cash grants. [...] In Australia, the term (and some might claim the concept) has been extended to the opposite situation, where additional tax is imposed on taxpayers relative to the neutral benchmark because they are denied deductions for non-personal expenses incurred to derive assessable income¹³² or are required to defer recognition of those expenses. Measures leading to overtaxation of this sort are sometimes labelled ‘tax disincentives’.”.

pareciam semelhantes, como as direcionadas a pessoas cegas ou com mais de 65 anos, eram consideradas desvios. Bittker também questionou que se parte de uma presunção simplificada de que a atividade econômica não seria afetada. Em réplica, Surrey afirmou que as exclusões são, em alguma medida, arbitrárias e que seu objetivo é apontar itens que poderiam representar a utilização do sistema tributário para atingir resultados que poderiam ser alcançados por meio de gastos diretos e que se deveria batalhar para constantemente desenvolver os critérios¹³³.

É fato que a definição não é completamente livre de falhas. Contudo, também é fato que desonerações tributárias são constantemente utilizadas, dentre outros objetivos, como forma de incentivar comportamentos e de proporcionar compensações entre contribuintes (seja na busca por equalizar capacidades contributivas diferentes, seja para compensar gastos com serviços que deveriam ser prestados pelo Poder Público). Assim sendo, é necessário conceituar o fenômeno e buscar melhor compreendê-lo. Inclusive, em relatório sobre o tema, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) traz o debate, mas acaba por adotar conceito semelhante¹³⁴.

Nesse sentido, assume-se que a definição de Surrey fornece bases adequadas para o estudo do tema.

Importa mencionar, ainda, que o posicionamento da Receita Federal Brasileira está alinhado a este conceito ao adotar uma regra de dois passos para que se possa identificar os gastos tributários: (1) “determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência”; e (2) “avaliar, utilizando um conjunto de critérios definidos, quais as desonerações são gastos indiretos e são passíveis de serem substituídas por gastos diretos”. Cria, assim, a seguinte definição¹³⁵:

¹³³ PALISI, Paul. **Tax Expenditure Analysis** – Origins, Debates and Future Prospects. Treasury Working Paper. Structural Reform Group, Australian Government – The Treasury: 2017. Disponível em: <https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/09/P2017-T169275-Working-Paper.pdf>. Acesso em novembro de 2017.

Para mais sobre o tema: BITTKER, Boris I. Accounting For Federal "Tax Subsidies" In The National Budget. National Tax Journal. Vol. 22, No. 2 (June 1969), pp. 244-261. Disponível em: [https://www.jstor.org/stable/41792208?read-](https://www.jstor.org/stable/41792208?read-now=1&refreqid=excelsior%3Aaed23ae585521e1984662694191e36e2&seq=1#page_scan_tab_contents)

[now=1&refreqid=excelsior%3Aaed23ae585521e1984662694191e36e2&seq=1#page_scan_tab_contents](https://www.jstor.org/stable/41792208?read-now=1&refreqid=excelsior%3Aaed23ae585521e1984662694191e36e2&seq=1#page_scan_tab_contents). Acesso em novembro de 2018 e BITTKER, Boris I. Tax Reform and Tax Simplification. 29 University of Miami Law Review 1 (1974). Disponível em: <http://repository.law.miami.edu/umlr/vol29/iss1/3>.

¹³⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Tax Expenditures in OECD Countries** Paris, OECD Publication: 2010. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf. Acesso em: novembro de 2018.

¹³⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários**. *Op. Cit.*, pp. 11-13.

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

É interessante observar que a crítica de Boris Bittker ao conceito proposto por Surrey também é aplicável à definição da Receita Federal Brasileira, pois assim como faltam parâmetros que definam o que seria uma tributação regular, também há subjetivismo nos conceitos para um “sistema tributário de referência”.

Conforme esclarece e exemplifica Fernando Facury Scaff, “o estudo oficial parte do pressuposto de que toda a atividade econômica que é tributada pelo sistema Simples, *se fosse tributada pelo regime de apuração do lucro real, haveria um ganho fiscal de arrecadação*”, tratando-se a diferença como gasto tributário, o que, portanto, “distorce a realidade”, pois caso o sistema não existisse, talvez as micro e pequenas empresas que o adotam também não existissem, de modo que não há, em si, uma renúncia. Conclui, então, o autor que o mecanismo não “dá conta do que foi efetivamente renunciado fiscalmente, mas do que não foi arrecadado, caso o sistema de apuração tributário fosse o ‘padrão’”¹³⁶. Aqui se identifica a dificuldade em apontar o que seria um “padrão” de tributação.

A atitude da RFB de incluir praticamente toda a “não arrecadação” nos demonstrativos de gasto tributário demonstra uma postura contraditória, inclusive em relação à sua própria “regra de dois passos” acima transcrita. Ainda que se argumente que, em teoria, se poderiam substituir todos os casos de não arrecadação por uma despesa direta, a verdade é que, na prática, tal medida seria infactível e, possivelmente, sequer seria necessária em todas as situações que determinam um “gasto tributário” atualmente, dado que a maior tributação poderia levar à inexistência de algumas das atividades sujeitas aos benefícios ou, até mesmo, ser considerada uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Constata-se, portanto, que a referência da RFB a um “sistema tributário de referência” não é adequada, em função da subjetividade do conceito.

De todo modo, aponta-se que, em seu conceito mais amplo, os gastos tributários apresentam duas finalidades principais: (i) compensação ao particular, (seja por serviços não

¹³⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Op. Cit.**, pp. 400-401.

adequadamente atendidos pelo Governo, seja para mitigar diferenças de capacidades contributivas), ou (ii) fomento. O objeto de análise em relação às renúncias de receita refere-se exatamente à realização desta segunda finalidade, de fomento por meio do gasto tributário. Por outro lado, como exposto ao final do próximo tópico, o objetivo de “compensação ao particular” pode caminhar na contramão do fomento.

1.2.2.3. Benefícios tributários *versus* incentivos tributários

A dupla função apontada pela Receita Federal remete a uma distinção doutrinária entre incentivos e benefícios tributários, que associa os benefícios às compensações, e os incentivos ao fomento.

Nuno Sá Gomes esclarece que as funções desempenhadas por ambos os mecanismos são distintas, sendo os benefícios fiscais aplicados, por razões políticas, sociais, religiosas culturais, dentre outras, à tutela de interesses públicos de modo estático, em relação a situações já consumadas, enquanto **os incentivos ou estímulos fiscais deveriam tutelar de forma dinâmica a atividade daqueles a quem tais “medidas se dirigem e que se pretende incitar ou fomentar**. Trata-se, neste caso, do que a doutrina designa, por vezes, de medidas de fomento fiscal, que têm a natureza de incentivos específicos, espécie do gênero incentivos econômicos, que abrange também os incentivos financeiros, os auxílios técnicos, etc.” (grifo nosso)¹³⁷.

Ou seja, enquanto o incentivo tributário pretende fomentar uma conduta futura, exigindo uma contrapartida do sujeito passivo que escolhe voluntariamente a ela aderir, o benefício tributário é aplicado independente de contrapartida ou da vontade do contribuinte, uma vez que traduz uma opção da política fiscal do Estado.

Flávio Rubinstein traz importante observação em relação à questão da contrapartida. Afirma que “por vezes, os incentivos fiscais são concedidos apenas para os contribuintes que adotem determinadas condutas, hipótese em que estes benefícios são designados ‘onerosos’ ou ‘condicionados’”, favorecendo “apenas aqueles contribuintes que concretamente ajam de acordo com as condições impostas pela lei que prevê tal incentivo”, os quais, conseqüentemente, poderiam ser induzidos “a realizar investimentos contando com o benefício do favor legal ao qual, em tese, tal sujeito faria jus”¹³⁸.

¹³⁷ GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1991, pp. 31-38.

¹³⁸ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e no Direito Tributário Brasileiros**. 2008. Dissertação (mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 139.

Esta explanação está perfeitamente alinhada à definição aqui adotada para fomento pela via da renúncia de receita, que remete a um incentivo tributário condicionado à adoção de uma determinada conduta que se busca induzir (ainda que esta conduta seja a mera adequação de sua atuação a um determinado setor do mercado que se deseja incentivar – que tem como exemplo clássico, as isenções de IPI para produtos da linha branca). Aí reside a principal diferença entre os incentivos fiscais, que traduzem as políticas de fomento ora estudadas, e os demais benefícios fiscais que não demandam contrapartida. Ademais, como bem explica Maíza Alves:

Note-se que a distinção entre “benefícios” e “incentivos” fiscais não se dá apenas no plano pragmático com a contrapartida (ação) do contribuinte, mas também no plano sintático, já que os incentivos fiscais utilizam sempre o modal deôntico da permissão, ou melhor, da dupla permissão, constituindo, assim, uma faculdade ao contribuinte. Ao contrário dos benefícios fiscais, cuja incidência da norma é obrigatória ainda que beneficie o contribuinte¹³⁹.

Assim, seguindo a parte da doutrina que separa as categorias de incentivos e benefícios tributários, o real objeto da análise ora empreendida refere-se apenas aos incentivos. Contudo, deve-se mencionar que a definição não é pacífica e há quem considere que os incentivos são uma espécie de benefício tributário¹⁴⁰. Considerando as divergências e que, em muitas oportunidades, o próprio Tribunal de Contas da União refere-se a elas de modo intercambiável, o levantamento dos acórdãos examinados foi realizado considerando ambos os termos¹⁴¹.

Outra controvérsia que surge ao se estudar a disciplina legal dos benefícios tributários refere-se à problemática apontada por Weder de Oliveira¹⁴², que demonstra que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) parece fazer alguma confusão acerca da colocação dos conceitos de benefícios e incentivos frente ao de renúncias de receitas. Ao referir-se, em seu art. 14, *caput*, a “concessão ou ampliação de

¹³⁹ ALVES, Maíza Costa de Almeida. O Simples Nacional como incentivo fiscal e a necessária desoneração da carga tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=236845>>. Acesso em: 27 abril de 2018.

¹⁴⁰ Por exemplo: ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n.84, abr./jun., 2000, p.19-62.

¹⁴¹ Maiores detalhes sobre o método de seleção dos acórdãos examinados são descritos no Anexo A.

¹⁴² OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2015, pp.846-847.

incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”¹⁴³, a Lei sugere a existência de incentivos ou benefícios que não impliquem renúncia de receita.

A despeito de o autor referir-se reiteradamente apenas aos benefícios, não deixando claro se os trata como um gênero do qual os incentivos fazem parte ou como expressões sinônimas, ele acaba por resolver a controvérsia quanto à previsão legal. Para tanto, considera haver dois sentidos para “benefícios tributários”: uma acepção ampla, que não necessariamente envolva uma renúncia, mas inclua, por exemplo, a possibilidade de parcelamento de um débito; enquanto o sentido mais estrito estaria sempre relacionado a uma renúncia de receita, em vista da leitura sistemática do artigo, cujo §1º conceitua como renúncia os “benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, ou seja, incluindo os benefícios tributários na definição de renúncia de receita.

Ainda que os benefícios e incentivos tributários criados sem renúncia de receita tenham uma função fomentadora, não são incluídos na definição de fomento financeiro já posta, uma vez que não estaria havendo uma disponibilização indireta de recursos públicos a serem aplicados no desenvolvimento de uma atividade alinhada a interesses públicos.

1.2.2.4. Isenções tributárias e sua disciplina normativa

A principal ferramenta apta a viabilizar incentivos e benefícios fiscais que causam renúncias de receita é a isenção¹⁴⁴. De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*” (grifo no original)¹⁴⁵. Ao lado das isenções totais, a LRF prevê, ainda, isenções parciais, por meio de mecanismos de alteração de alíquotas e de redução de bases de cálculo, o que pode reduzir o valor do tributo ou dispensar seu pagamento. Contudo, tais desonerações nem sempre traduzirão políticas de fomento.

¹⁴³ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

¹⁴⁴ Celso Ribeiro Bastos bem aponta que “não se deve confundir os chamados incentivos ou estímulos fiscais, também denominados de benefícios fiscais, com as isenções fiscais, como se sinônimas fossem tais expressões. A rigor, as isenções tributárias são uma forma de se concederem incentivos fiscais. (**Direito Público**: estudos e pareceres. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 146).

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 568.

Ao tratar dos instrumentos de renúncia de receita, a LRF refere-se apenas a isenções de caráter não geral. Acerca do tema, Jozélia Broliani afirma que:

A renúncia de receita contida no art. 14 abrange somente os casos em que a dispensa de pagamento (conceito financeiro), por não ser total, mas limitada a alguns casos e pessoas, possa prejudicar as finanças públicas. Se a isenção é geral (concedida indistintamente para todos) não privilegia ninguém, nem favorece algumas categorias econômicas. Esse montante, portanto, já não constará do planejamento, no cálculo das receitas, porque a arrecadação do tributo não acontecerá em nenhuma hipótese¹⁴⁶.

Tal conclusão, no entanto, apresenta alguns problemas. Parece aplicável a hipóteses de imunidade e não incidência, mas não a todos os casos de isenções de caráter geral. O fato de uma isenção ser concedida em caráter geral não significa que ela não afetará o orçamento. Se existe a possibilidade de cobrar o tributo, mas, em função de uma política de fomento¹⁴⁷, se decide por instituir uma isenção por um determinado período, ela deve, sim, assumir a natureza de gasto tributário.

Por outro lado, ao relembrar a definição de fomento anteriormente desenvolvida e compará-la com a definição de gasto tributário apresentada pela Receita Federal Brasileira, resta evidente que nem todas as medidas que resultam na redução de valores de tributos constituem medidas de fomento, uma vez que muitas não têm o intuito de induzir a iniciativa privada a adotar voluntariamente condutas consentâneas com os interesses coletivos no âmbito das atividades econômicas, para satisfazer necessidades públicas, em auxílio ao Estado. Nesse sentido, Élcio Fiori Henriques¹⁴⁸:

Naturalmente, é possível que uma norma de isenção ou não incidência, ao excluir determinado fato da incidência de um tributo, esteja tão somente delimitando as fronteiras impositivas do Ente político, na medida em que afastaria da tributação um fato que, por sua natureza, não estaria abrangido pela competência constitucional de determinado tributo.

O autor menciona, como exemplo, a isenção da tributação pelo imposto de renda, “dos valores pagos a empregados como diárias para fazer frente a gastos com pousada e alimentação” conforme já previsto no artigo 39, XIII, do antigo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o qual equivale ao atual artigo 35, I, ‘f’,

¹⁴⁶ BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Ano 3, n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

¹⁴⁷ A título exemplificativo, em um determinado momento de crise do setor produtivo, poder-se-ia pensar em uma isenção de caráter geral para o IPI por um determinado período, de modo a fomentar o desenvolvimento (ou a manutenção) da atividade industrial no país.

¹⁴⁸ HENRIQUES, Elcio Fiores. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. 2009. 221 páginas. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 160.

do novo Regulamento, introduzido pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018) concluindo que “os pagamentos excluídos não constituem efetiva renda dos contribuintes, motivo pelo qual não haveria competência tributária para a sua tributação” e que, portanto, “tal norma não acarreta renúncia de receita”¹⁴⁹.

De modo análogo, também não são fomento (e nem sequer deveriam ser considerados como gastos tributários) os descontos permitidos no Imposto de Renda em função do número de dependentes, que têm como objetivo aproximar as capacidades contributivas entre aqueles que têm mais dependentes e aqueles que não os têm.

Há que se fazer importante observação em relação aos valores deduzidos do imposto de renda, em relação a despesas médicas¹⁵⁰ e educacionais¹⁵¹, bem como para previdência complementar¹⁵², os quais não constituem mecanismo de fomento, mas representam gasto tributário no sentido de compensar o gasto do particular com serviços não atendidos de modo adequado pelo Estado. Tal medida, inclusive, caminha no sentido oposto ao do fomento, concedendo um privilégio ao particular que geralmente detém maior capacidade econômica e que poderia também arcar com o pagamento dos impostos que devem financiar o sistema público de saúde e de educação, para aqueles que dependem da prestação destes serviços pelo Estado¹⁵³.

De modo gráfico, pode-se representar os conceitos ora tratados da seguinte forma¹⁵⁴:

¹⁴⁹ HENRIQUES, Elcio Fiores. *Op. Cit.*, p. 160.

¹⁵⁰ Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Art. 73. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alínea “a”).

¹⁵¹ Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Art. 74. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior, e à educação profissional, até o limite anual individual de (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alínea “b”): [...].

¹⁵² Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Art. 75. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidas as contribuições para (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alíneas “d”, “e” e “i”; Lei nº 9.532, de 1997, art. 11; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 61): I - a previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social e para o FAPI, cujo ônus seja da pessoa física e o titular ou o quotista seja o próprio declarante ou o seu dependente; e III - as contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o § 15 do art. 40 da Constituição, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social.

¹⁵³ Para mais sobre o tema do financiamento da saúde pública, ver: HABER NETO, Michel. **Tributação e financiamento da saúde pública**. São Paulo. Quartier Latin, 2013.

¹⁵⁴ Observe-se que os círculos representam as principais categorias ora tratadas, enquanto os quadrados dedicam-se (conforme suas respectivas cores) a descrever as espécies contidas em cada um dos 4 tipos de interseções, bem como nas três áreas livres de interseções.

ESQUEMATIZAÇÃO CONCEITUAL

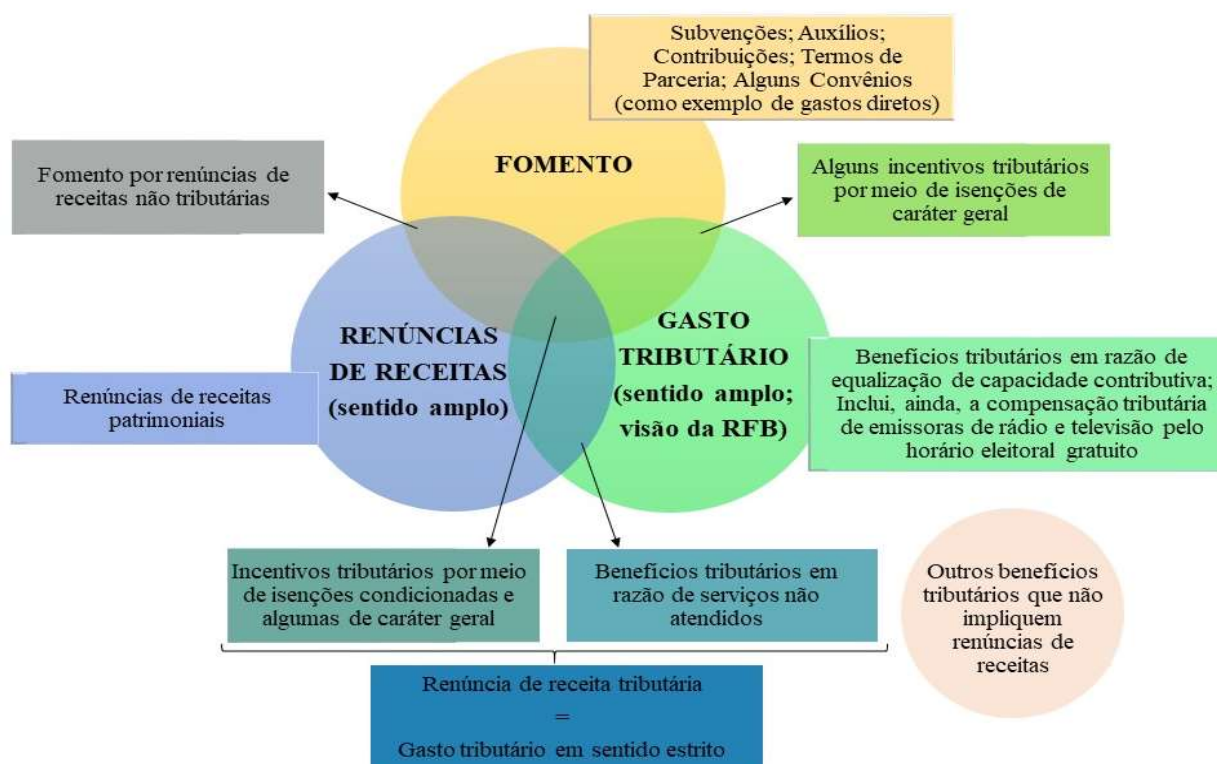


Figura 1: esquema conceitual para o fomento pela via do gasto tributário

Passando à disciplina normativa, o regime da utilização de mecanismos de renúncia de receita consta essencialmente do art. 14 da LRF, que determina que a previsão da renúncia seja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro (por três exercícios, a partir daquele no qual iniciar sua vigência), e esteja em conformidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), garantindo-se que ela não afetará as metas de resultados fiscais, seja porque foi considerada na estimativa de receita, seja porque foram previstas medidas de compensação¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Lei complementar nº 101/2000, Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 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.

Observa-se, portanto, que, além de falhar na adequada definição de renúncias de receitas, a LRF carece de melhor normatização acerca do planejamento das renúncias, uma vez que a única menção (tangencial) nesse sentido refere-se à conformidade com a LDO. Evidentemente, para que uma política de incentivos tributários faça sentido, é preciso que haja uma relação direta entre a medida adotada e os resultados que se quer atingir – especialmente em momentos de desequilíbrios nas contas públicas. Maria Emilia Miranda Pureza aborda as dificuldades de conceituação e alguns dos vazios existentes no tratamento legal e teórico atribuído ao tema das renúncias¹⁵⁶:

A legislação brasileira, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), introduziu mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de medidas de desoneração tributária, visando, acima de tudo, resguardar o equilíbrio financeiro do Estado. Porém, o texto legal ressenete-se de uma certa subjetividade, que tem permitido uma razoável margem de interpretação sobre o conceito de benefício tributário, levando a que persistam inúmeras dúvidas sobre se um determinado tratamento tributário efetivamente representa um benefício no sentido estrito do termo.

Do mesmo modo, a despeito de ter definido um conceito para gasto tributário que está alinhado à doutrina de Surrey anteriormente mencionada, a Receita Federal Brasileira, ao elaborar seus demonstrativos de gastos tributários, parece desprezar a definição e aderir ao subjetivismo da Lei e acaba por englobar desonerações que não estão contidas no conceito, incluindo até mesmo casos de imunidades (como, por exemplo, para entidades de assistência social).

Para que se possa exigir do controle uma atuação adequada, é imperativo resolver as questões conceituais e, principalmente, que se tenha clareza quanto à importância do adequado planejamento das políticas de fomento e da realização de estudos que relacionem os efeitos a serem alcançados a partir de cada política, com dados concretos que viabilizem a atuação do controle, especialmente no que se refere à verificação da efetividade das medidas adotadas.

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

¹⁵⁶ PUREZA, Maria Emilia Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – inconsistências no controle dos gastos tributários. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf> Acesso em 19 de julho de 2017.

O próximo capítulo cuidará da análise da atuação do TCU, com vistas a averiguar se a Corte de Contas tem conseguido (ou, pelo menos, buscado) aferir os resultados das políticas de fomento.

CAPÍTULO 2. O CONTROLE DO FOMENTO FINANCEIRO

2.1. Considerações gerais sobre o controle de resultados pelo TCU

O objetivo deste trabalho centra-se no exame do controle exercido pelo Tribunal de Contas da União sobre a utilização dos instrumentos de *fomento originário, financeiro e positivo a entidades privadas*. Em especial, a intenção é a de avaliar como a *aferição dos resultados* da concessão deste tipo de fomento tem sido enfrentada pela Corte.

Assim, questiona-se: o suporte jurídico para a aferição dos resultados tem sido observado e aplicado de modo eficaz? E mais, como o exame dos resultados se colocaria, em grau de importância, ao lado do controle de princípios relevantes como a legalidade, a legitimidade, a moralidade, atendimento aos interesses públicos e da própria verificação do emprego dos recursos, dentre outros?

Busca-se, então, responder a estas questões, já que o presente trabalho apenas tem sentido quando compreendidos o fundamento para que se exija do TCU a aferição de resultados e a importância de trazer o foco do controle para este exame.

2.1.1. O controle da gestão pública e a obrigação/necessidade de aferir resultados

Recorrendo à lição de Odete Medauar, tem-se que o controle dos atos da Administração Pública é consubstanciado na “verificação da conformidade de uma atuação a determinados cânones”¹⁵⁷. Por outro lado, há uma série de parâmetros a serem observados pelos gestores públicos, conforme disposto na Constituição e na legislação sobre o tema.

Entretanto, na contramão do que se verifica vir ocorrendo atualmente no cenário brasileiro, a existência de inúmeros princípios e diretrizes a serem observados pelos administradores públicos não deve ser razão para que se exerça um controle desmedido e inchado sobre cada aspecto colocado, o que pode levar, inclusive, à ineficiência do controle. Floriano de Azevedo Marques Neto corrobora este posicionamento:

Quando uma mesma ação administrativa se submete a uma miríade de múltiplas instâncias de controle, para além da inócua multiplicação de procedimentos, corre-

¹⁵⁷ Sabe-se que a autora adota uma definição ampla para controle, que seria caracterizado pela verificação da conformidade a determinados cânones e pela desnecessidade de medida que afete o ato ou o agente controlado. Contudo, destaca-se que a autora reconhece a importância de adotar medidas para que o controle tenha eficácia. (MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 21).

se o risco de controlar várias vezes um aspecto e de se deixar de ter em conta outro, criando a falsa impressão de rigor quando na verdade há ociosidade e omissão em controlar o efetivamente relevante¹⁵⁸.

É prioritário que haja equilíbrio e coerência no controle e que se tenha clareza sobre o modo como é exercido, especialmente porque são raros os controles aos quais as decisões dos controladores externos estão sujeitas¹⁵⁹. Afinal, conforme colocado por Eduardo Gualazzi, o “controle externo é o controle dos controles, inclusive porque lhe cabe controlar os próprios órgãos que realizam as outras formas de controle, não podendo ser por estes controlado”¹⁶⁰.

Nesse sentido, é possível fazer uma analogia ao pensamento de Norberto Bobbio, que, ao discorrer sobre o que denominou como “poder invisível”, rememora a análise de Foucault sobre o Panopticon de Bentham, prisão de celas dispostas em círculo, ao centro do qual, um vigilante (símbolo de poder) poderia ver todos os prisioneiros do alto de uma torre, sem por eles ser visto, criando, assim, uma relação assimétrica de poder (que seria capaz de reformar a moral, aliviar encargos públicos, estabilizar a economia, etc.), remetendo à questão central dos escritores políticos: “quem vigia o vigilante?”. Conforme destaca o autor, a possibilidade de estender tal mecanismo a outras instituições foi percebida pelo próprio Bentham, que resolve a questão com a sugestão de inspeções contínuas, não só por outros inspetores, mas pelo público¹⁶¹.

Este trabalho consiste exatamente em uma inspeção desta ordem. Ainda que os atos do TCU possam ser “vistos” pelos vigiados, que têm consciência de sua contínua fiscalização, ainda prevalece uma assimetria de poder, em que a Corte exerce o controle conforme os parâmetros que lhe parecem adequados, deixando de lado outros tantos igualmente (ou até mesmo mais) relevantes.

A problemática do equilíbrio no exercício do controle é bem sintetizada por Fernando Facury Scaff, que ressalta que “é preciso ter muita cautela para que o sistema de controle financeiro não sufoque o desenvolvimento das ações governamentais, pois, caso haja desequilíbrio, pode acarretar o desinteresse dos cidadãos na participação política ativa”, pois

¹⁵⁸ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Op. Cit.*

¹⁵⁹ Sabe-se que é possível o controle jurisdicional das decisões emitidas pelos órgãos de controle externo. Contudo, nosso foco é analisar os mecanismos de controle contidos na estrutura da Administração ou do Legislativo (que não demandem o acionamento do Poder Judiciário).

¹⁶⁰ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992, p. 209.

¹⁶¹ BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 13ª edição revisada. São Paulo: Paz & Terra, 2015, p. 154-155.

“em face da quantidade de controles financeiros, vários deles excessivamente formais, o cidadão pode ser levado a se afastar da participação ativa na política em razão dos riscos a que fica exposto, dentre eles, o de vir a ser objeto de uma gama de ações judiciais”. Conforme afirma o autor¹⁶²:

É inegável que devam existir controles financeiros sobre o Estado, mas realizados de forma substancial, com os olhos voltados à persecução das finalidades pretendidas, e não de maneira meramente formal e procedimental, e de modo a que não venham a ser excessivos, prejudicando a participação ativa das pessoas nas atividades públicas.

Não se pretende, aqui, questionar a importância de se estabelecer mecanismos de controle sobre as ações dos gestores públicos, tampouco de se ter uma Corte de Contas encarregada de realizar esta fiscalização, mas apenas analisar a melhor forma de fazê-lo. Já em 1893, Hauriou afirmava ser necessário controlar os atos da administração, uma vez que, ao serem praticados por representantes, estariam sujeitos a vícios por usurpação, excesso de poder ou inoportunação, de modo que a boa administração deveria exercer constante fiscalização sobre atos próprios e de pessoas administrativas¹⁶³. Como rememora Eduardo Gualazzi, Ruy Barbosa, ao discorrer sobre os problemas do sistema de contabilidade orçamentária em 1891, destacou a importância do Tribunal de Contas, como “corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura”, afirmando que¹⁶⁴:

Convém levantar, entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura, e intervindo na administração, seja não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração das infrações orçamentárias [...].

Contudo, vale ressaltar que o exercício do controle também se configura como uma atividade administrativa sujeita a vícios, os quais podem, ainda, decorrer de falhas de governança pública tanto dos próprios órgãos de controle (interno e externo), como dos órgãos responsáveis pelo planejamento e pelo acompanhamento da execução da política pública fiscalizada. Daí decorrem a importância do controle social não somente sobre os atos praticados pelos administradores, mas principalmente pelos controladores, bem como a relevância de se estudar como é exercido o controle, abrangendo tanto os aspectos formais,

¹⁶² SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. *Op. Cit.*, p. 425.

¹⁶³ HAURIOU, Maurice. **Précis de Droit Administratif**. 1893, pp. 200-220.

¹⁶⁴ BARBOSA, Ruy. **Obras Completas de Ruy Barbosa**, v. XVIII, t. III, 1891, Relatório do Ministro da Fazenda, Ministério da Educação e Saúde, Rio, 1949, *apud* GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Op. Cit.*, p. 175.

referentes aos procedimentos, mas também questões materiais, relativas aos parâmetros utilizados para que se determine a conformidade ou irregularidade dos atos sobre os quais incide a fiscalização.

Nessa tarefa, a Constituição brasileira oferece uma pauta programática relevante, a começar pelo seu art. 37¹⁶⁵, ao apregoar que a Administração Pública deve observar princípios como a legalidade, a eficiência, a impessoalidade, a moralidade e a publicidade, que têm como seus corolários, as diretrizes da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (denominada como Lei de Processo Administrativo), tais como a finalidade, a razoabilidade, a proporcionalidade, a motivação, dentre outros. (art. 2º¹⁶⁶).

Diogo de Figueiredo Moreira Neto afirma que lhe parece “inconteste que, depois da explicitação do princípio da eficiência no texto da Carta Magna, há mais do que suficiente fundamento constitucional para afirmar-se o dever do bom resultado na atividade administrativa pública”. Destaca uma “nova postura do controle”, que supera a fase cujo objeto residia na “*juridicidade da manifestação de vontade na ação administrativa* para endereçar-se também ao controle, mais extenso, da *juridicidade do resultado da ação administrativa*” (grifos no original), a ser exercido consoante “parâmetros principiológicos próprios” que garantam a objetividade da aferição (contidos no enunciado da norma ou em sua interpretação aplicativa, dentre os quais cita, a título exemplificativo, eficácia, eficiência, qualidade, funcionalidade, razoabilidade, pontualidade, pertinência, adequação dos meios, mínimo sacrifício, flexibilidade, profissionalismo, pluralismo e solidariedade). Para ele¹⁶⁷:

Este, portanto, é o passo adiante que se fazia necessário - *o controle de resultados, um controle de legitimidade da ação político-administrativa* - que poderá dar um tão esperado basta aos gastos demagógicos dos governos, aos investimentos inúteis, às obras paralisadas, aos projetos mirabolantes, às benesses com recursos públicos, ao assistencialismo inconseqüente, que vicia e estimula a indolência, e a tantas outras formas de implantar falsas e enganosas políticas públicas, que malbaratam os insuficientes recursos a duras penas retirados impositivamente da sociedade.

¹⁶⁵ Constituição Federal, 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: (...)

¹⁶⁶ Lei de Processo Administrativo, Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

¹⁶⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novo referencial no Direito Administrativo: do controle da vontade ao do resultado: a juridicização dos resultados na Administração Pública. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 6, n. 67, set. 2006. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=37401>>. Acesso em: 18 de outubro de 2016.

Por sua vez, Floriano de Azevedo Marques Neto assevera que “o dever de eficiência [...] deve ser entendido como parâmetro de controle, de aferição permanente do atendimento das finalidades na atuação do poder público, refletindo um direito subjetivo ao recebimento da boa prestação administrativa”. Ainda, ao discorrer sobre a necessidade de um controle responsivo, afirma que o sistema de controle será um bom sistema “se aferir também os resultados das políticas públicas e das ações administrativas, verificando o quanto elas estão a reverter para a sociedade”, mas ressalta que a “atividade de controle é em si uma atividade administrativa”, que “deve se submeter ao cânone da economicidade e eficiência”, de modo que buscar eficiência na Administração Pública¹⁶⁸:

[...] não implica necessariamente aumentar o controle. Ao menos por três motivos nem sempre é verdadeira a correlação de quanto mais controle, mais eficiente será a Administração: (i) a multiplicidade de controles pode levar à ineficiência do próprio controle; (ii) os procedimentos de controle têm custos; e (iii) o controle pelo controle pode levar ao déficit de responsividade acima enunciado [que se refere à garantia de um viés mais pragmático].

Portanto, é preciso ter clareza quanto à melhor forma de exercício do controle, com o objetivo de verificar não somente o adequado emprego dos recursos públicos, mas principalmente o atingimento dos resultados pretendidos, sem deixar de lado a razoabilidade das ações de fiscalização.

Para além do suporte majoritário da doutrina quanto ao dever de atenção aos resultados, que inclusive menciona o supedâneo constitucional colocado pelo princípio da eficiência, há também determinações legais expressas nesse sentido, especialmente quando se analisam conjuntamente as normas que dispõem sobre a aplicação de recursos públicos.

Inclusive, vale lembrar que a concessão de subvenções sociais está atrelada aos conceitos de economicidade e eficiência, nos termos da Lei nº 4.320/1964, uma vez que a lei autoriza sua utilização “sempre que a suplementação de recursos de origem privada [...] revelar-se mais econômica” e determina que seu valor seja, sempre que possível, “calculado com base em unidades de serviços [...], obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Op. Cit.*

¹⁶⁹ Lei nº 4.320/1964, Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, **sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica.**

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado **com base em unidades de serviços** efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados **obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.**

Ainda, em relação aos convênios, o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, define “prestação de contas” como o “procedimento de acompanhamento sistemático que conterà elementos que permitam verificar, sob os aspectos técnicos e financeiros, a execução integral do objeto dos convênios e dos contratos de repasse e o alcance dos resultados previstos” (art. 1º, §1º, XII).

Do mesmo modo, a Lei nº 13.019/2014 apresenta o seguinte conceito: “procedimento em que se analisa e se avalia a execução da parceria, pelo qual seja possível verificar o cumprimento do objeto da parceria e o alcance das metas e dos resultados previstos” (art. 2º, XIV) e ainda inclui, dentre as diretrizes de seu regime “a priorização do controle de resultados” (art. 6º, II) e determina que “a análise da prestação de contas deverá considerar a verdade real e os resultados alcançados” (art. 64, §3º). Outro importante avanço é a previsão de que o relatório técnico de monitoramento contenha “análise dos documentos comprobatórios das despesas apresentados pela organização da sociedade civil na prestação de contas, **quando não for comprovado o alcance das metas e resultados estabelecidos** no respectivo termo de colaboração ou de fomento” (art. 59, §1º, V) e, por conseguinte, o “relatório de execução financeira do termo de colaboração ou do termo de fomento, com a descrição das despesas e receitas efetivamente realizadas e sua vinculação com a execução do objeto” deve ser entregue na prestação de contas “**na hipótese de descumprimento de metas e resultados estabelecidos no plano de trabalho**” (art. 66, II), além de conter diversas outras menções aos resultados.

Também a Lei de Responsabilidade Fiscal traz diversos dispositivos que apontam para a verificação do resultado, entendido em suas duas acepções, seja como resultado contábil, que reflete apenas o dado financeiro indicativo de déficit ou superávit, seja como o atingimento dos objetivos dos programas de Governo.

Assim, nos termos da LRF, a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve conter “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (art. 4º, I, ‘e’), além de um Anexo de Metas Fiscais, “em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes” (art. 4º, §1º, *in fine*), refletindo respectivamente os significados de resultado enquanto objetivos e enquanto dado contábil.

Também a Constituição determina que “a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal” (art. 165, §2º, *ab initio*). Ora, ainda que se alegue que a palavra “metas” refere-se ao resultado contábil, a

referência a “prioridades” está alinhada ao atingimento de objetivos. Afinal, a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda*).

Consonante com a relevância de se buscar o êxito dos resultados das políticas governamentais, o §1º do art. 67 da LRF previu um Conselho de Gestão Fiscal, com atribuição para instituir “formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar”¹⁷⁰.

Em exame mais detido do exercício do controle, verifica-se que, ao disciplinar a fiscalização da União, a Constituição federal estabeleceu, em seu art. 70, dois tipos de controle: (i) um controle interno, a ser realizado por cada poder, e (ii) um controle externo, de competência do Congresso nacional, e, nos termos do art. 71, exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União¹⁷¹. Ambos aptos a verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e a aplicação das “subvenções e renúncia de receitas”¹⁷².

Deve-se destacar, ainda, que a Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, dentre outras alterações, adicionou um parágrafo único ao art. 70 da Constituição Federal¹⁷³, que inclui expressamente a iniciativa privada como sujeito passivo do exercício do controle, caso ela tenha usufruído de subvenções ou de renúncias de receitas. O segundo caso, contudo, tem sido de difícil implementação, uma vez que a fiscalização da Corte de Contas não teria, por exemplo, como alcançar informações sobre o emprego dos recursos economizados em função de uma isenção fiscal, caso não houvesse uma contrapartida obrigatória ao particular. Como a maior parte das obrigações (*e.g.*, constantes da LRF) compete ao Estado, o controle pelo TCU na maioria dos casos envolvendo renúncias de receitas recai exclusivamente sobre os gestores públicos e, evidentemente, na hipótese de

¹⁷⁰ Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:
§ 1º. O conselho a que se refere o caput instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

¹⁷¹ Constituição Federal, Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

¹⁷² Constituição Federal, 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.

¹⁷³ Constituição Federal, Art. 70. 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, assumia obrigações de natureza pecuniária.

descumprimentos desta ordem, não recairia qualquer penalidade sobre a empresa, mas sobre o gestor público.

Considerando que os mecanismos de fomento ora examinados constituem “subvenções” ou “renúncias de receitas”, não há dúvidas de que estejam sujeitos ao controle pelo TCU, pois, conforme a analogia colocada por Fernando Facury Scaff, a existência de verbas públicas funciona como um “*Toque Público de Midas*”, pois onde houver um centavo público colocado ou renunciado aí deverá estar presente a atividade de controle público”. O autor destaca, ainda, que “*controle* é um conceito mais amplo do que *fiscalização*”, pois inclui também as “fases iniciais do procedimento; da possibilidade de autorizar, sustar ou impedir a realização de atos que estejam sendo realizados por terceiros”, de modo que órgãos como a Receita Federal podem fiscalizar, mas não controlar¹⁷⁴ (grifos no original).

Não há dúvidas de que o TCU exerça controle, o que engloba a fiscalização. Entretanto, tal rigor terminológico geralmente não é observado. Portanto, considerando que o tipo de controle ora examinado se refere à aferição de resultados, seja em ações mais restritas, de fiscalização, seja em procedimentos de controle que, em última análise, busquem eventualmente sustar a continuidade de ações de fomento, as expressões “controle” e “fiscalização” são utilizadas, para os fins deste trabalho, geralmente de forma intercambiável; quando se pretender aludir à diferença entre os conceitos, a ideia será destacada no texto.

A fiscalização será exercida sob cinco “dimensões” (contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial) e sob quatro “vieses” (legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação de recursos – considerando, aqui, a “aplicação” como mais um dos parâmetros verificados quando do exame do emprego de recursos públicos, sendo possíveis também apreciações quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos gastos diretos e indiretos).

Por não ser objetivo desse trabalho discorrer sobre as classificações do controle, tome-se como base a lição de J. R. Caldas Furtado, que diferencia os escopos das cinco “dimensões da fiscalização” da seguinte maneira: (i) a contábil preocupa-se com “o registro dos atos e fatos da Administração”, apura resultados e funciona como “instrumento de gerenciamento e tomada de decisões em prol da eficiência do ente”, interligando-se com as demais modalidades; (ii) a financeira está atrelada ao fluxo de caixa; (iii) a orçamentária

¹⁷⁴ SCAFF, Fernando Facury. Controle Público de Projetos de Infraestrutura. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (coord.). **Elementos de Direito da Infraestrutura**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015, pp. 277 - 304.

refere-se ao “cumprimento de todas as regras e princípios que dão conformação ao sistema orçamentário”, com ampla investigação, dentro da qual o autor destaca que se analise se o sistema orçamentário “funciona como instrumento de planejamento”; (iv) a operacional constitui “moderna ferramenta de controle da eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas”; e (v) a patrimonial “consiste no exame da situação, evolução, controle e aproveitamento do patrimônio público”¹⁷⁵.

A simples descrição destas dimensões¹⁷⁶ já demonstra que o texto constitucional disciplinou ao menos três modalidades de fiscalização aptas a aferir os resultados dos atos da Administração¹⁷⁷, quais sejam, a contábil, a orçamentária e a operacional. Dentre elas, vale aprofundar alguns aspectos do controle operacional.

Consoante a já referida doutrina de J. R. Caldas Furtado, o controle operacional serve ao exame de “eficácia, eficiência e efetividade das políticas públicas”, que avaliam respectivamente o alcance dos resultados, a relação custo-benefício do emprego dos recursos e a combinação entre eficácia e eficiência, refletindo o “maior grau de objetivos alcançados (maximização de resultados) ao menor dispêndio possível (minimização de custos)”. Assim, o autor assevera que “o princípio constitucional da eficiência não pode ficar adstrito ao que pode ser medido pela economicidade”, devendo “contemplar a efetividade das políticas públicas em toda sua plenitude, buscando-se, concomitantemente, o máximo alcançável de resultados positivos e o mínimo possível de custos incorridos”¹⁷⁸.

Em conformidade com este posicionamento, Régis Fernandes de Oliveira explica, de modo objetivo que a “operacionalidade significa que deve haver rigoroso controle sobre as formas de procedimento da despesa, atendendo-se ao atingimento dos objetivos traçados”. Ademais, o autor inclui o exame do alcance dos resultados no viés das análises de legitimidade e de economicidade da política pública. Para ele “*legitimidade* diz respeito [...] ao real atendimento das necessidades públicas, efetuando-se o contraste da norma com as

¹⁷⁵ FURTADO, J. R. Caldas. **Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014, pp. 542 – 551.

¹⁷⁶ Vale ressaltar que o exercício do controle não necessariamente ocorrerá de modo segmentado, para cada dimensão de fiscalização ora detalhada, tampouco por tipo de controle; contrariamente, a fiscalização sobre determinado ato geralmente ocorre de forma abrangente, podendo considerar todas as dimensões e tipos pertinentes.

¹⁷⁷ Sabe-se que o Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967 já demonstrava preocupação com o resultado do emprego dos recursos públicos, tendo previsto que “os órgãos da Administração Federal prestarão ao Tribunal de Contas, ou suas delegações, os informes relativos à administração dos créditos orçamentários e facilitarão a realização das inspeções de controle externo dos órgãos de administração financeira, contabilidade e auditorias” (art. 75), que “o acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização” (art. 78, *caput*) e que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (art. 79).

¹⁷⁸ FURTADO, J. R. Caldas. *Op. Cit.*, pp. 545 – 549.

finalidades encampadas no sistema financeiro, para saber-se do atingimento do bem jurídico que se pretendeu alcançar”, enquanto “a *economicidade* diz respeito à obtenção da melhor proposta [...], dentro da equação de custo-benefício” (grifos no original)¹⁷⁹.

De fato, há amplo suporte doutrinário para que se incluam os resultados em exames de legitimidade e de economicidade. Marcos Abraham segue lógica semelhante, relacionando a legitimidade às necessidades públicas e à “demonstração da motivação dos atos e dos fins que se busca atingir” e definindo economicidade como “a verificação da concretização da máxima eficiência da atividade financeira”¹⁸⁰.

Por sua vez, Heleno Torres afirma que “o *controle de legitimidade* é realizado sobre a conduta do administrador público, quanto à conformidade com as finalidades e o atingimento dos fins constitucionais do Estado, por meio das despesas públicas”, enquanto a economicidade deve ser buscada “para que a Administração possa, pelos meios menos gravosos, atingir seus objetivos na maior abrangência possível, de modo adequado à realização da atividade administrativa”. Segue afirmando que “como todo incentivo ou isenção tributária tem expressão de renúncia de receita, o que equivale a gasto tributário (*tax expenditure*), à semelhança de subvenções, é absolutamente lógico que se verifique o necessário controle sobre essas modalidades”¹⁸¹ (grifos no original).

A referência à conformidade da conduta e da despesa realizada ao atingimento da finalidade pretendida remete a uma importante questão, que é o adequado planejamento da política. Afinal, não é possível realizar esta aferição quando não estão claros os objetos que se pretende atingir e como a política desenvolvida levará a eles. Observa-se que lição de Eduardo Gualazzi leva à mesma conclusão a partir de sua interpretação do conceito de economicidade. O autor afirma que o art. 70 da Constituição:

[...] referiu-se expressamente à ‘legitimidade’ e à ‘economicidade’, a par da ‘legalidade’, a fim de tornar rigorosamente claro e definitivo que o controle externo [...] não se confina apenas à legalidade, mas abrange necessariamente todos os aspectos da *legitimidade* (inclusive moralidade e publicidade) e da economicidade (inclusive eficiência e economia de valores pecuniários, bem como adequação de meios econômico-financeiros a fins públicos)¹⁸².

Ante o amplo suporte jurídico e normativo examinado, consideramos que, dentre os parâmetros utilizados pelos órgãos de controle quando da fiscalização de atos da

¹⁷⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro. Op. Cit.*, p. 428.

¹⁸⁰ ABRAHAM, Marcus. *Op. Cit.*, p. 336.

¹⁸¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*, pp. 454-455.

¹⁸² GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Op. Cit.*, p. 195.

administração, o alcance dos resultados planejados deveria figurar como um dos mais relevantes¹⁸³, não havendo dúvidas de que tal aferição figura dentre as incumbências do TCU, especialmente quando se está diante da aplicação de recursos públicos.

Não por acaso, a Exposição de Motivos de anteprojeto para revisão do Decreto-lei nº 200/67, com o fito de atualizar e propor nova organização administrativa nacional, elaborado por Comissão de Especialistas nomeada pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, predicava que:

[...] levando em conta o forte processo de mudança que o controle tem sofrido no direito comparado (em especial na União Europeia), as diretrizes gerais do controle, adotadas no anteprojeto, foram ditadas pela supressão de controles meramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco (diretriz já constante do Decreto-lei 200/67), pelo fortalecimento do controle a posteriori (ao invés da vertente *ex ante* que predomina atualmente); pelo predomínio da verificação de resultados (ao invés do controle formal hoje prevalecente)¹⁸⁴.

Nesse sentido, vale mencionar que a LRF previu a ênfase na fiscalização pelo Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas, do cumprimento das metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 59, *caput*¹⁸⁵) e que os Tribunais de Contas alertem os Poderes ou órgãos sempre que constatarem “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária” (art. 59, §1º, V¹⁸⁶).

Importa, portanto, tratar mesmo que em rápidas pinceladas os procedimentos de controle conduzidos pelo TCU quando da fiscalização da aplicação de subvenções e renúncias de receita.

¹⁸³ Por outro lado, é evidente que se a boa intenção do administrador não foi suficiente para o alcance de resultados, ela deve ser considerada, para que se mitigue eventual responsabilização. Inclusive, vale lembrar que o Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ou LINDB) sofreu recente alteração (pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018), no sentido de tutelar o gestor público que age de boa-fé. Veja-se o teor do Art. 28: “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro”.

¹⁸⁴ MODESTO, Paulo (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira**: estudos sobre a proposta da comissão de especialistas constituída pelo Governo Federal para reforma da organização administrativa brasileira. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.441.

¹⁸⁵ Lei complementar nº 101/2000, Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; (...)

¹⁸⁶ Lei complementar nº 101/2000, Art. 59, §1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: (...) V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária

2.1.2. O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União

As considerações a seguir tratam dos procedimentos adotados pelo TCU no exercício do controle, sendo relevantes tanto para esclarecer as escolhas metodológicas adotadas na pesquisa, como para embasar algumas das conclusões alcançadas.

O Regimento Interno do Tribunal de Contas da União prevê que a aplicação de subvenções, auxílios, contribuições e quaisquer recursos repassados pela União ou por entidades mantidas pelo Poder Público será fiscalizada “por meio de levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos ou monitoramentos, bem como por ocasião do exame dos processos de tomadas ou prestações de contas da unidade ou entidade transferidora dos recursos” (art. 255¹⁸⁷, c/c art. 254, *caput*¹⁸⁸) e que, para cumprimento desta fiscalização “deverão ser verificados, entre outros aspectos, **o atingimento dos objetivos acordados**, a correção da aplicação dos recursos, a observância às normas legais e regulamentares pertinentes e às cláusulas pactuadas” (art. 254, §1º, *in fine*).

Do mesmo modo, em relação à fiscalização sobre as renúncias de receitas, o Regimento traz disciplina bastante semelhante, determinando que ocorra “preferentemente mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias”, e também por “tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos” (art. 257)¹⁸⁹. Destaca-se, aqui, o termo “preferentemente”, de onde se conclui que também é viável utilizar os demais instrumentos. Nos termos do parágrafo único do art. 257, “a fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, **eficiência, eficácia e economicidade das**

¹⁸⁷ Art. 255. A fiscalização pelo Tribunal da aplicação de recursos transferidos sob as modalidades de subvenção, auxílio e contribuição compreenderá as fases de concessão, utilização e prestação de contas e será realizada, no que couber, na forma estabelecida no art. 254.

¹⁸⁸ Art. 254. A fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo poder público e demais órgãos e entidades da administração pública federal mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal, a município, e a qualquer outra pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, será feita pelo Tribunal por meio de **levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos ou monitoramentos, bem como por ocasião do exame dos processos de tomadas ou prestações de contas** da unidade ou entidade transferidora dos recursos.

¹⁸⁹ Art. 257. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receitas será feita, preferentemente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput, bem como o **real benefício socioeconômico dessas renúncias**.

ações dos órgãos e entidades mencionados no caput, bem como o **real benefício socioeconômico** dessas renúncias” (em consonância com o quanto previsto no art. 70 da Constituição Federal).

Verifica-se que, em ambos os casos, o Regimento agrupa a execução do controle em “duas categorias” (que decorrem da interpretação direta do texto do Regimento sobre a delimitação do âmbito de aplicação de cada procedimento de controle). A primeira, conduzida pelo que o Regimento Interno denomina como “instrumentos de fiscalização”, inclui levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, e constitui uma fiscalização mais ampla, que pode viabilizar o exercício do controle em suas três etapas (prévio, concomitante e posterior à execução do ato que se quer controlar). Já, a segunda categoria, integrada pelos processos de tomada e prestação de contas, compõe a fase de “julgamento de contas” referentes ao emprego de recursos públicos e, portanto, apenas se verifica enquanto controle posterior à conclusão dos atos fiscalizados.

Independentemente do tipo de procedimento em questão, o Regimento deixa claro que a aferição de resultados é requisito para o adequado exercício do controle, afirmando de forma expressa, no caso das subvenções, que deve ser verificado “**o atingimento dos objetivos acordados**”; e, no caso das renúncias, fazendo referência aos exames de “**legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade** das ações”, bem como o real benefício das renúncias, que, conforme exposto no tópico anterior, remetem diretamente a um controle de resultados.

Cumpra, então, conhecer a função principal de cada procedimento de controle, de modo a verificar quais estão mais alinhados à aferição dos resultados dos atos da Administração.

Em relação aos instrumentos de fiscalização, há os (i) **levantamentos**, destinados a conhecer os aspectos institucionais de entes da Administração, incluindo os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais de sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, bem como a identificar objetos de fiscalização e sua viabilidade¹⁹⁰; (ii) as **auditorias**, que têm seu foco na legalidade e na legitimidade dos atos

¹⁹⁰ Art. 238. Levantamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – conhecer a **organização e o funcionamento dos órgãos** e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais; II – identificar objetos e instrumentos de fiscalização; e III – avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.

de gestão e no desempenho de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados¹⁹¹; (iii) as *inspeções*, que visam a sanar “dúvidas e apurar denúncias e representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos”¹⁹²; (iv) os *acompanhamentos*, que, a exemplo das auditorias, objetivam averiguar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão e o desempenho de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados, sendo conduzidas por um período determinado¹⁹³; e, por fim, (v) os *monitoramentos*, aptos a verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal¹⁹⁴.

Portanto, todos são aptos a aferir resultados de atos da Administração. Senão, vejamos: (i) no caso das inspeções, há expressa referência à verificação de legitimidade e economicidade; (ii) as auditorias e os acompanhamentos incluem, além da legitimidade e da economicidade, a eficiência e a eficácia dos atos; (iii) os levantamentos incluem aspectos contábeis, orçamentários e operacionais de projetos, que, conforme abordado anteriormente, demandam o exame de resultados, e (iv) os monitoramentos, ao verificar o cumprimento de deliberações da Corte, acabam por remeter ao eventual exame de resultados realizado por um procedimento anterior cuja decisão se deseja monitorar.

É importante mencionar que os instrumentos de fiscalização não deveriam ser confundidos com a designação que se refere à iniciativa da fiscalização, que pode ser própria da Corte de Contas¹⁹⁵, por solicitação do Congresso Nacional¹⁹⁶, mediante denúncia de

¹⁹¹ Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – examinar a **legalidade e a legitimidade dos atos de gestão** dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

¹⁹² Art. 240. Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, **esclarecer dúvidas ou apurar denúncias** ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição.

¹⁹³ Art. 241. Acompanhamento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I – examinar, **ao longo de um período** predeterminado, a **legalidade e a legitimidade dos atos de gestão** dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; e II – avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

¹⁹⁴ Art. 243. Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

¹⁹⁵ Art. 230. O Tribunal, no exercício de suas atribuições, poderá realizar, por iniciativa própria, fiscalizações nos órgãos e entidades sob sua jurisdição, com vistas a verificar a legalidade, a economicidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade de atos, contratos e fatos administrativos.

¹⁹⁶ Art. 231. O Tribunal apreciará, em caráter de urgência, os pedidos de informação e as solicitações previstas nos incisos II a V do art. 1º, que lhe forem endereçados pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou pelas respectivas comissões.

cidadão, partido político, associação ou sindicato¹⁹⁷ ou por representação pelos órgãos legitimados¹⁹⁸, uma vez que, para as questões que não sejam de iniciativa própria, o Regimento determina o emprego dos instrumentos de auditoria ou de inspeção (conforme art. 240 já referido, aplicável a denúncias e representações, c/c art. 232¹⁹⁹, aplicável às solicitações do Congresso Nacional).

Entretanto, constata-se que o sistema de pesquisa de jurisprudência do TCU trata todos como “tipos de processos”, o que denota que **a própria Corte não segue com rigor a conceituação posta em seu Regimento.**

Por sua vez, os procedimentos destinados ao julgamento de contas (que consistem em prestações e tomadas de contas) são disciplinados de modo mais formal, com maior atenção à descrição do procedimento a ser realizado do que ao seu objeto ou aos parâmetros a serem seguidos. Contudo, observa-se maior preocupação com a adequação da aplicação dos recursos, uma vez que o art. 194 dispõe que “os processos de tomada ou prestação de contas ordinária conterão os elementos e demonstrativos especificados em ato normativo, que evidenciem a boa e regular aplicação dos recursos públicos e, ainda, a observância aos dispositivos legais e regulamentares aplicáveis”.

A ausência de uma determinação expressa no sentido de aferição de resultados quando do detalhamento da disciplina do julgamento de contas, no entanto, não é razão para que se conclua que ela não deva ser realizada, dado que já foi colocada como parâmetro geral nos dispositivos que tratam do controle da aplicação das subvenções ou das renúncias de receitas.

Ainda, no caso das renúncias, o art. 191 determina que as contas de entes que tenham função de as conceder, gerenciar ou utilizar “deverão ser acompanhadas de demonstrativos que expressem as situações dos projetos e instituições beneficiadas por renúncia de receitas, bem como do impacto socioeconômico de suas atividades”, o que remete diretamente aos resultados de tais políticas.

¹⁹⁷ Art. 234. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

¹⁹⁸ Art. 237. Têm legitimidade para representar ao Tribunal de Contas da União: I – o Ministério Público da União, nos termos do art. 6º, inciso XVIII, alínea c, da Lei Complementar nº 75/93; II – os órgãos de controle interno, em cumprimento ao § 1º do art. 74 da Constituição Federal; III – os senadores da República, deputados federais, estaduais e distritais, juízes, servidores públicos e outras autoridades que comuniquem a ocorrência de irregularidades de que tenham conhecimento em virtude do cargo que ocupem; IV – os tribunais de contas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, as câmaras municipais e os ministérios públicos estaduais; V – as equipes de inspeção ou de auditoria, nos termos do art. 246; VI – as unidades técnicas do Tribunal; e VII – outros órgãos, entidades ou pessoas que detenham essa prerrogativa por força de lei específica.

¹⁹⁹ Art. 232. Nos termos dos incisos IV e VII do art. 71 e § 1º do art. 72 da Constituição Federal, são competentes para solicitar ao Tribunal a prestação de informações e a realização de auditorias e inspeções:

Finalmente, a tomada de contas especial é o instrumento apto a apurar problemas relacionados à prestação de contas, especificamente, nos casos em que se verifique “omissão no dever de prestar contas”, “não-comprovação da aplicação dos recursos repassados”, “desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos” ou “prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário”²⁰⁰.

Uma vez que a instauração da tomada de contas especial já pressupõe a ocorrência de algum problema em relação à regular prestação de contas sobre a aplicação dos recursos, nestes casos, é ainda mais relevante que a Corte de Contas realize um detido exame dos resultados que se pretendia atingir a partir da aplicação dos recursos públicos (realizada por meio de gastos diretos ou indiretos), uma vez que o privilégio a controles formais em detrimento da aferição dos resultados obtidos pode sinalizar para violação do princípio da eficiência pelo próprio TCU. É evidente que não se defende, aqui, que sejam protegidas situações ilegais, mas tão somente que se realize um exame do alcance dos objetivos previstos quando do planejamento da política pública, para que se possa tornar o controle mais eficaz.

Nesse sentido, considerando que todos os procedimentos disciplinados pelo Regimento Interno da Corte de Contas levam, em alguma medida, à necessidade de um diagnóstico dos resultados alcançados a partir dos recursos públicos despendidos (direta ou indiretamente), a pesquisa considerou as decisões da Corte proferidas no âmbito de quaisquer tipos de procedimentos conduzidos pelo TCU.

Agora, apresenta-se um panorama geral da atuação do Tribunal de Contas da União quanto ao controle da aplicação dos mecanismos de fomento financeiro que configuram o objeto da pesquisa, de modo a demonstrar o grau de atenção do TCU a estas políticas e como vem realizando a aferição dos resultados.

²⁰⁰ Regimento Interno do TCU, art. 197. Diante da omissão no dever de prestar contas, da não-comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União na forma prevista no inciso VIII do art. 5º, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

2.2. Os controles do fomento financeiro pelo TCU

2.2.1. O controle exercido sobre o fomento realizado pela via da transferência de recursos

Serão apresentadas, inicialmente, as considerações sobre os casos envolvendo o fomento financeiro pela via do gasto direito, ou seja, dos mecanismos que dependem de transferências de recursos descritos no item 1.2.1 do Capítulo 1, como as subvenções sociais e econômicas, os auxílios, as contribuições, os termos de parceria e alguns tipos de convênio (envolvendo entidades privadas – e não somente o setor público).

2.2.1.1. Panorama geral sobre a amostra de acórdãos

A pesquisa por acórdãos que tratassem do fomento pela via da transferência de recursos foi composta por duas frentes²⁰¹: (i) uma busca por decisões que abordassem subvenções (sociais e econômicas), que gerou 189 resultados (dos quais, três tratavam de acórdãos de relação, restando, portanto, 186 acórdãos, dos quais 82 analisavam efetivamente o emprego de mecanismos de fomento, enquanto 17 acabavam por tangenciar o tema²⁰²), e (ii) um levantamento complementar, para localizar eventuais acórdãos sobre auxílios, contribuições e outras transferências de recursos, que retornou 52 acórdãos (dos quais três também surgiram como resultados da primeira frente).

É importante destacar que esta última busca por acórdãos que abordassem auxílios, contribuições e outras transferências que representem instrumentos de fomento foi realizada de modo suplementar, tendo enfrentado a dificuldade de lidar com expressões demasiado genéricas, de modo que, dos 52 acórdãos encontrados, apenas 13 tratavam de fomento (três dos quais já haviam sido localizados quando da busca por subvenções), tendo, portanto, agregado apenas 10 casos ao exame de como a Corte de Contas lida com a aferição de resultados (seis realmente dedicados a controlar mecanismos de fomento e quatro que acabaram englobando o tema).

²⁰¹ O método de seleção dos acórdãos para formação da amostra examinada está detalhado no Anexo A, que descreve os critérios e argumentos de busca utilizados em cada caso.

²⁰² Considerou-se que, nos casos em que as decisões que realizam fiscalizações mais amplas, (como alguns relatórios de gestão fiscal, algumas prestações de contas, etc), abordam questões referentes a políticas de fomento, sua análise é relevante, a despeito de não se ter diretamente o controle sobre o emprego de um mecanismo de fomento, pois pode demonstrar como o TCU encara o exame de resultados em situações que extrapolam a aplicação isolada de um instrumento, para o exame mais geral dos resultados da política. Assim, quando se mencionam decisões que abrangem ou tangenciam o fomento, faz-se referência a estes casos mais amplos.

Foram, portanto, examinados 235 acórdãos, conforme o panorama a seguir:

TIPO DE PROCEDIMENTO	Acórdãos	Analizam fomento	Incluem fomento	Fora do escopo	Não abordam fomento
ACOM	2	1	0	0	1
ADM	1	0	0	0	1
CONS	4	2	0	0	2
CGOV	8	0	5	3	0
DEN	1	1	0	0	0
MON	4	2	0	0	1
PC	8	0	3	0	5
RACOM	8	0	4	0	4
RA	44	5	2	13	23
RL	15	1	6	4	3
RMON	7	2	0	2	3
REPR	22	4	0	4	14
SCN	17	2	1	6	8
TCE	97	68	0	0	29
TOTAL	235	88	21	32	94

Tabela 1: Panorama quantitativo do controle do fomento por transferências de recursos

Como se pode ver, do total de acórdãos examinados, apenas 88 consistiram em controles realizados sobre mecanismos de fomento, enquanto 21 trataram de fiscalizações mais amplas, que acabaram por englobar políticas de fomento. Em 32 casos, as decisões relacionavam-se à definição de fomento exposta no capítulo 2.1, mas estavam fora do escopo da pesquisa, geralmente, por abordar operações de crédito, tendo sido considerados fora do escopo das transferências aqueles cujo enfoque residia nas renúncias, abordadas no estudo descrito no próximo capítulo²⁰³.

Dentre as diversas situações que não se referiam ao controle do fomento, tampouco a alguma fiscalização que abrangesse políticas de fomento (94 acórdãos)²⁰⁴, encontram-se casos que tratam de contratos administrativos típicos, seja de obras, seja de serviços, além de contratação de pessoal e outras situações que não se adequam à definição de fomento, ainda que em seu viés mais amplo (49 acórdãos). Outros casos (45 acórdãos) tratavam de questões não compreendidas pelo conceito estrito de fomento anteriormente desenvolvido e, portanto, foram excluídos da análise, como no caso de transferências a entes públicos (39

²⁰³ Os Acórdãos 1205/2014 – Plenário, Acórdão 2151/2015 – Plenário e 1163/2016 – Plenário foram considerados fora do escopo das transferências, uma vez que seus objetos tratam, respectivamente, da avaliação da estrutura de governança das renúncias tributárias, de incentivos para inclusão digital e de incentivos fiscais na área de ecoturismo. Portanto, sua análise foi realizada no item 2.2.2 adiante, que trata das renúncias de receita.

²⁰⁴ Vide Anexo D.

acórdãos²⁰⁵) e os que abordavam questões internas (como contratação de pessoal²⁰⁶ e a administração²⁰⁷) de entidades que se convencionou denominar como Sistema-S (que se classificam como serviços sociais autônomos), cujas atividades são custeadas com recursos provenientes de contribuições sociais pagas por empresas. Por outro lado, em algumas situações que examinam como tais entidades têm aplicado os recursos públicos, considera-se que se trata de controle de fomento.

Destaque-se que, como explica Floriano de Azevedo Marques Neto, “não podem ser propriamente caracterizadas como fomento estatal as atividades desenvolvidas pelas entidades do chamado ‘Sistema-S’. Neste caso, o fomento estatal encontra-se na etapa anterior, quando se destina as contribuições sociais a essas entidades”²⁰⁸.

Portanto, tais entidades não desenvolvem atividades de fomento, mas são entidades cuja atuação é fomentada pelo Poder Público, de modo que, eventuais fiscalizações sobre o emprego dos repasses realizados são consideradas como um “controle que engloba uma atividade de fomento”, como é o caso do Acórdão 699/2016 – Plenário²⁰⁹, que avaliou o nível de transparência sobre receitas e despesas e atendimento ao público em geral (que ignorou qualquer exame de resultados) e do Acórdão 8547/2017 – Primeira Câmara²¹⁰, que trata da prestação de contas de 2015 do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Estado do Mato Grosso – Sebrae/MT, que, a despeito de não ter diretamente analisado os resultados das políticas de fomento em questão, demonstrou preocupação com sua aferição, tendo determinado a elaboração de “metodologia para os indicadores de desempenho e de resultado institucional que possibilite a adequada aferição dos resultados esperados”.

Tem-se, portanto, o seguinte cenário quanto à incidência do controle de fomento viabilizado por meio de transferências de recursos:

²⁰⁵ Por todos, refere-se: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4081/2018 – Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 22/05/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/05/2018.

²⁰⁶ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2926/2017 – Segunda Câmara, Sessão de 28/03/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/03/2017, (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9062/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/09/2017.

²⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1981/2017 – Plenário, Relator: Min. Weder de Oliveira, Sessão de 06/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/09/2017.

²⁰⁸ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Funções Administrativas do Estado. In: DI PIETRO Maria Sylvia Zanella (coord.), **Tratado de direito administrativo**, vol. 4. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, p. 414.

²⁰⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 699/2016 – Plenário, Relator: Min. Weder de Oliveira. Sessão de 30/03/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30/03/2016.

²¹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 8547/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Weder de Oliveira. Sessão de 05/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/09/2017.

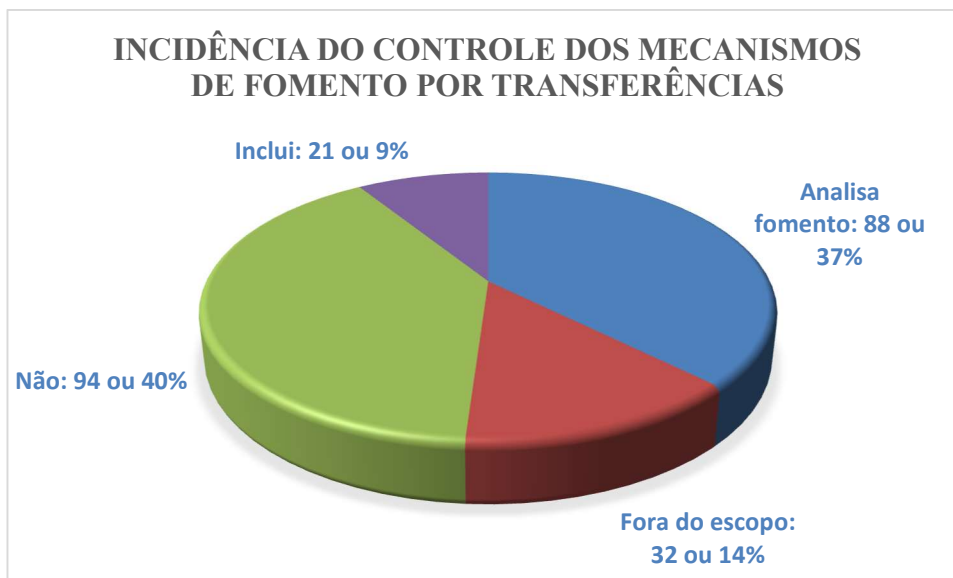


Gráfico 1: Incidência do controle dos mecanismos de fomento por transferências

Foi, então, examinado como a Corte de Contas lida com a aferição de resultados em todos os casos que analisam ou que incluem o controle do fomento.

2.2.1.2. Análise da atuação do TCU em relação à aferição de resultados

2.2.1.2.1. Acórdãos que envolvem, mas não enfocam o fomento

Iniciando pelas 21 decisões que abordaram políticas de fomento de forma mais ampla, verifica-se que **apenas uma buscou aferir resultados**. Trata-se de caso que examinou a aplicação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) por meio do Fundo da Marinha Mercante (FMM) nos últimos 10 anos, que buscava informações sobre os resultados produzidos com os recursos do Fundo, tendo concluído que “a aplicação dos recursos do FMM tem atendido aos objetivos da legislação pertinente”²¹¹.

Outros 13 julgados, ainda que cuidem de forma direta de aferir resultados, apresentam algum tipo de preocupação com a realização desta aferição ou, pelo menos, com a constatação do cumprimento dos objetivos, o que foi considerado como uma atenção parcial aos resultados.

²¹¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1717/2016 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 06/07/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/07/2016.

Observou-se que as cinco decisões que cuidam da prestação de contas da Presidência da República, as quais acabam por abordar as transferências realizadas, geralmente deixam clara a preocupação com este tipo de avaliação (ainda que não a realizem diretamente). Nas palavras do próprio TCU:

A nova perspectiva adotada pelo Tribunal ressalta a ênfase no resultado da gestão pública, contribuindo para a melhoria da transparência e do controle social. Buscase, assim, fornecer não somente a certificação acerca dos indicadores e metas, mas também análises que permitam ao Congresso Nacional e à sociedade avaliarem o desempenho dos órgãos e entidades públicas, contando com panoramas abrangentes dos resultados alcançados a cada ano, capazes de evidenciar a relação entre a alocação de recursos públicos e a entrega de bens e serviços à sociedade²¹².

Menciona-se, ainda, a necessidade de atenção a aspectos do planejamento, como a elaboração de “indicadores dos programas temáticos”, que sejam capazes “de refletir os resultados das políticas públicas”, tendo sido destacada a “ausência de informações seguras sobre subvenções econômicas e sociais, subsídios e até mesmo sobre transferências de renda do governo para a sociedade, concretizadas nos programas de assistência, saúde e previdência” e sugerido criar, além de “indicadores mais amplos, outros que refletissem os ganhos reais imediatos da ação governamental mensurada”²¹³.

Inclusive, a menção a problemas de planejamento e de governança é reiterada como causa de redução de resultados. Apontam-se lacunas normativas que levam a “problemas em políticas setoriais específicas quanto em uma perspectiva integrada da ação de governo, reduzindo a eficiência e a efetividade global do emprego dos recursos públicos e de seus resultados”, tendo sido concluído que é preciso construir “uma visão mais integradora das ações governamentais, com foco em objetivos e metas de maior prazo que propiciem o

²¹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2523/2016 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/10/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/10/2016.

²¹³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1274/2013 – Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 29/05/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/05/2013. A ausência de indicadores é reiterada em BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2523/2016 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/10/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/10/2016: “Sobre o Plano Plurianual, com base nas fiscalizações realizadas pelo TCU durante o exercício de 2015, concluiu-se que: há falta de conexão entre a dimensão estratégica e a dimensão tática do PPA; **inexistem indicadores para monitoramento da dimensão estratégica do PPA**; não há definição de valores de chegada para os indicadores ao final do Plano; não há definição de valores de referência anuais para as metas; as informações sobre a previsão de recursos no PPA é apresentada de forma consolidada e muito agregada; os valores globais dos programas temáticos são atualizados ano a ano, replicando-se os valores das leis orçamentárias relativos às dotações atualizadas de cada programa; existe grande discrepância entre os parâmetros macroeconômicos previstos e utilizados na elaboração do PPA e o que tem sido de fato apurado na realidade; o PPA exerce papel meramente indicativo, não sendo suas políticas priorizadas na LOA; **e a estrutura conceitual e a forma de organização das informações no PPA dificultam a avaliação dos resultados alcançados, tanto pelo conjunto das políticas públicas, como em cada programa temático**”.

resgate da atividade de planejamento estatal como componente primordial da boa governança pública em busca de melhores e mais duradouros resultados”²¹⁴.

Entretanto, a dificuldade de elaborar indicadores permanece. Em 2016, a Corte “teve como objetivo aferir se os instrumentos de medição de desempenho (metas) definidos no PPA 2016-2019 são apropriados e suficientes para demonstrar os resultados das intervenções governamentais”, tendo, inclusive, apresentado problemas para avaliação de resultados de subvenções, como a Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural (PSR), para a qual concluiu-se que “as metas ora apresentadas não conseguem transmitir, de forma transparente, os resultados atingidos no período em análise e o desempenho esperado para o período de quatro anos”²¹⁵. Outro problema destacado refere-se à ausência de órgãos gestores responsáveis pela avaliação de resultados²¹⁶.

Relatório sistêmico da função trabalho (Fisc Trabalho) também apontou para a necessidade de indicadores, tendo afirmado que eles “possuem papel relevante na transparência das políticas públicas, sendo, por essa razão, fundamentais para a correta prestação de contas do uso dos recursos públicos” e que “o acompanhamento do desempenho da Função Trabalho, com análise do alcance dos objetivos e metas das principais políticas da área, é realizado por meio dos indicadores presentes no Plano Plurianual e nos relatórios de gestão das unidades jurisdicionadas do MTE”²¹⁷.

Em fiscalização análoga, desempenhada no setor de cultura (Relatório sistêmico de Fiscalização da Função Cultura – FiscCultura 2014) também foi ressaltada a importância dos indicadores. Afirmou-se a necessidade de avaliar se os compromissos do PPA estão “representados por indicadores que expressem o alcance dos objetivos da política cultural e se os gestores medem, monitoram e avaliam os resultados de modo a garantir, com razoável grau de certeza, que estes sejam atingidos até o final do plano”. Relembrou-se, ainda, que o FiscCultura 2013 evidenciou a baixa correlação entre indicadores e os objetivos e metas do “Programa 2027 – Cultura: Preservação, Promoção e Acesso”, tendo sido “constatadas a

²¹⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1338/2014 – Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 28/05/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/05/2014.

²¹⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1320/2017 – Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 28/06/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/06/2017.

²¹⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1322/2018 – Plenário, Relator: Min. Vital do Rêgo, Sessão de 13/06/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13/06/2018.

²¹⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 732/2015 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 08/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08/04/2015.

generalidade e insuficiência dos indicadores para retratar os resultados das políticas para regiões e públicos específicos”²¹⁸.

Outro grupo de decisões que costuma referenciar a importância de se aferir resultados trata dos casos envolvendo ciência e desenvolvimento tecnológico. Em levantamento realizado no Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI, com o objetivo de “produzir e sistematizar conhecimento sobre a estrutura de financiamento e a atuação das instituições de CT&I no País”, o enfoque residiu na governança de diversos objetivos do PPA 2012-2015, “de modo a verificar a adequação dos processos/ações/atividades desenvolvidos pelas unidades do SNCTI para o alcance dos resultados esperados, bem como a suficiência dos controles internos estabelecidos para a mitigação dos riscos detectados”²¹⁹. Por sua vez, em outro levantamento referente a serviços de Tecnologia da Informação (TI) sob o modelo de computação em nuvem, destacou-se o baixo grau de execução de programas de fomento, como o Programa TI Maior do MCTI²²⁰. Ainda, em auditoria para conhecer a organização e o funcionamento da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), de modo a orientar a proposição de futuras ações de controle externo, foi destacado o risco de “não alcançar os objetivos pactuados, por ser o de mais alto risco verificado nos macroprocessos”, determinando-se que a FINEP empenhe esforços para gestão destes riscos, de modo a alcançar seus objetivos institucionais, devendo atentar ao cumprimento dos objetivos pactuados e à capacidade das entidades com quem celebra convênios, para cumprir o objetivo proposto²²¹.

Por fim, a importância dos resultados também foi predicada em auditoria que buscou avaliar a gestão de atendimentos privados em hospitais públicos, para verificar a “possível ocorrência de nível diferenciado de qualidade entre os atendimentos públicos e privados, a exemplo de facilidade ou preferência de agendamento de consultas e estrutura específica de instalações, equipamentos e leitos”, tendo sido examinada a qualidade do atendimento público²²².

²¹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 921/2015 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho, Sessão de 22/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/04/2015.

²¹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1232/2014 - Plenário, Relator: Min. André de Carvalho, Sessão de 14/05/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/05/2014.

²²⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1739/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 15/07/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15/07/2015.

²²¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1627/2017 – Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 26/07/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/07/2017.

²²² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 756/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 08/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08/04/2015.

Os demais oito casos referentes a fiscalizações amplas que englobam políticas de fomento não fazem referências aos resultados. A conclusão, portanto, é a de que, ainda que apenas um acórdão tenha apresentado aferição de resultados, a maioria das decisões exaradas em âmbito mais amplo, pelo menos, destaca a relevância de controlar resultados (64% dos casos, ou, colocado de modo absoluto, 14 dentre 21 acórdãos, reiterando-se que somente um dos 14 buscou avaliar resultados diretamente). Tem-se, nestes casos, a seguinte incidência de atenção do TCU aos resultados de políticas de fomento:

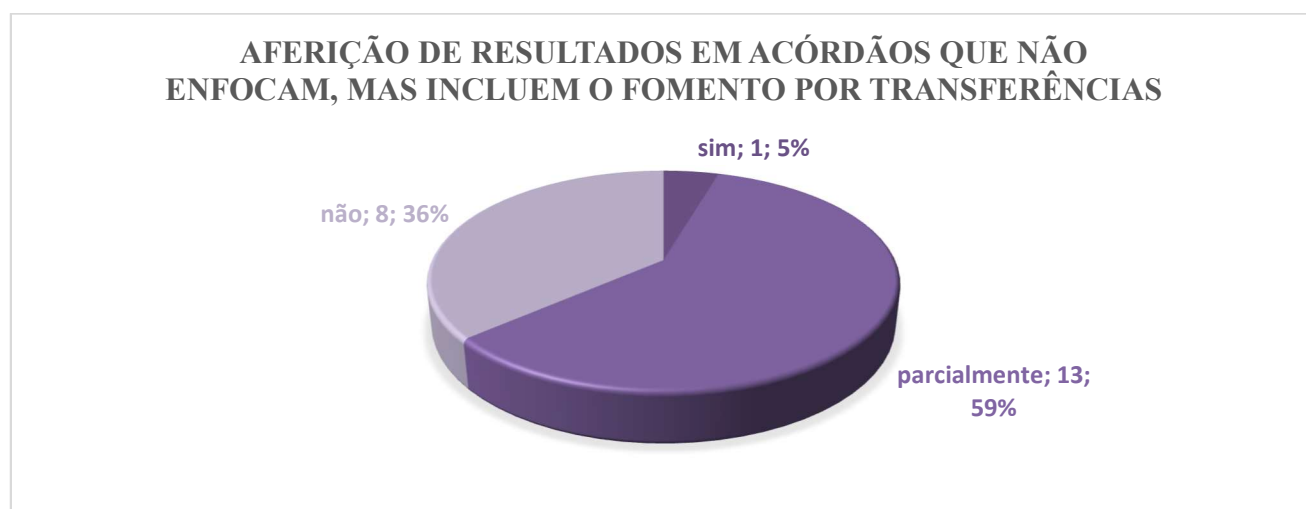


Gráfico 2: Aferição dos resultados em acórdãos que não enfocam, mas incluem o fomento por transferências

2.2.1.2.2. Acórdãos que enfocam o fomento

Passando ao exame dos casos voltados ao controle direto do fomento, a situação é bastante diversa. Dos 88 acórdãos examinados, apenas 23 conferem alguma relevância aos resultados ou, ao menos, ao cumprimento do objeto²²³ (o que equivale a 26% dos casos), sendo que **apenas nove buscaram realmente aferir resultados** diretamente. Ou seja, 65 casos (74%) ignoraram por completo a análise dos resultados, o que denota uma contradição entre a postura do TCU ao realizar fiscalizações mais amplas e exercer o controle direto sobre um determinado instrumento de fomento.

²²³ Considera-se o exame do cumprimento do objeto como sinal de importância aos resultados, uma vez que foge à regra da maioria dos casos de controle sobre transferências de recursos, nos quais o foco do controle geralmente reside tão somente na comprovação da regular aplicação dos recursos por meio de notas fiscais ou em outras questões diretamente relacionadas à legalidade, conforme exposto adiante.

AFERIÇÃO DE RESULTADOS EM ACÓRDÃOS QUE CONTROLAM INSTRUMENTOS DE FOMENTO POR TRANSFERÊNCIAS

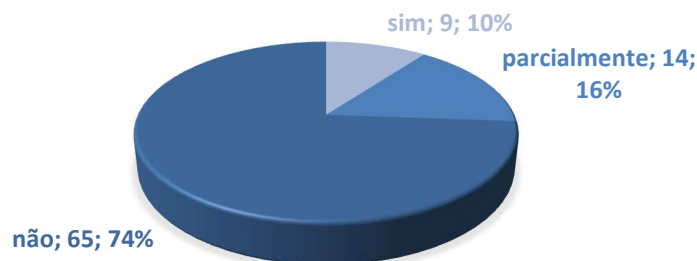


Gráfico 3: Aferição dos resultados em acórdãos que controlam fomento por transferências

Dos nove acórdãos que dedicaram esforços a avaliar resultados, oito tratam de casos relacionados a subvenções econômicas (seis voltados ao desenvolvimento de tecnologia e dois ao Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR), enquanto um tratava de patrocínio não incentivado (ou seja, desassociado de incentivos tributários), realizado pelos Correios para formação de alunos nos anos de 2002, 2003 e 2004 do Instituto Escola do Teatro Bolshoi no Brasil – IETBB. Vale ressaltar que, no último caso, a transferência de recursos teve “justificação aceitável em vista dos atributos meritórios da iniciativa e do retorno esperado em promoção da imagem dos Correios na sociedade”²²⁴.

Antes de passar ao exame do tratamento conferido pelo TCU aos resultados, é interessante observar os tipos de instrumentos de fomento que integraram a amostra examinada:

INCIDÊNCIA DOS MECANISMOS DE FOMENTO CONTROLADOS

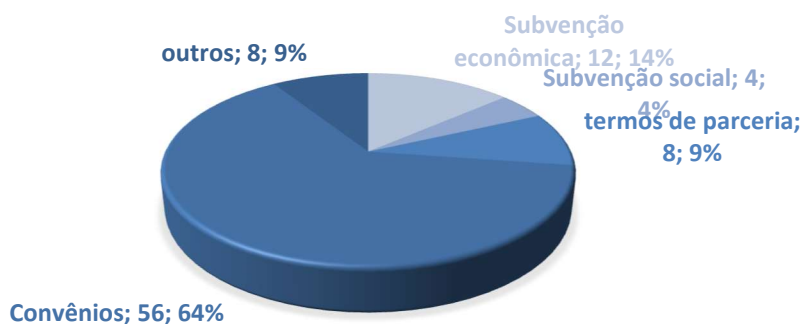


Gráfico 4: incidência de mecanismos de fomento controlados

²²⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1518/2013 – Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 19/06/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19/06/2013.

Em relação às **subvenções econômicas**, um total de 12 acórdãos integrou a amostra examinada, dos quais seis estão diretamente relacionados à atuação da FINEP, bem como um julgado de exame mais abrangente que abordou a avaliação periódica de impacto e efetividade dos “fundos setoriais” que compõem o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

Dos seis casos que envolvem diretamente a FINEP, apenas dois não se preocuparam com os resultados: um deles porque tratava de monitoramento encarregado de analisar a organização e a operacionalização das subvenções econômicas a projetos de desenvolvimento tecnológico²²⁵; o outro, focava a omissão no dever de prestar contas²²⁶. Nos demais casos, a Corte buscou avaliar os resultados do objeto executado, ainda que os desconsiderasse, afirmando que a parcela executada não apresentava serventia, uma vez que não reverteu em benefícios para a sociedade²²⁷, e tendo chegado a admitir a execução parcial, considerando a aceitação pela FINEP²²⁸.

Sobre a avaliação do FNDCT, constata-se grande preocupação com a viabilização da aferição de resultados. A decisão afirmou que “a Lei 11.540/2007 estabeleceu a obrigatoriedade de a Finep elaborar relatórios anuais de resultados e fornecer ao Conselho Diretor do fundo informações para a realização de avaliação periódica de impacto e efetividade das políticas empreendidas”, de modo a verificar o alcance das finalidades do FNDCT. Assim, determinou-se ao Conselho Diretor do FNDCT, ao MCTI e à Finep que adotem providências para desenvolver um “modelo de avaliação global de resultados e de impacto de todas as ações do FNDCT, o qual contemple indicadores para as modalidades de investimento do FNDCT que ainda não dispõem desse instrumento, para compor um modelo de avaliação global das ações do fundo”²²⁹.

²²⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1925/2013 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho, Sessão de 24/07/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24/07/2013.

²²⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1315/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 23/02/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/02/2016.

²²⁷ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 7436/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 29/11/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/11/2016; (ii) ACÓRDÃO 2405/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 25/04/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25/04/2017; e (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1978/2018 – Primeira Câmara, Relator: Min. Vital do Rêgo, Sessão de 13/03/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13/03/2018.

²²⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 8943/2017 – Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 03/10/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03/10/2017.

²²⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3440/2013 ATA 48/2013 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 04/12/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/12/2013.

Outra decisão que também se preocupou com a aferição dos resultados tratou dos riscos das transferências voluntárias realizadas a entidades privadas, tendo avaliado “a capacidade das principais unidades repassadoras de recursos de supervisionar as ações dos entes executores privados” e “os riscos de não consecução dos objetivos que justificaram as transferências”, identificado “boas práticas e oportunidades de melhoria na implementação de políticas públicas federais” e avaliado “os controles relativos às transferências a entidades privadas com fins lucrativos realizados por órgãos vinculados ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação”. No caso, foi reafirmada “a necessidade de se atribuir maior efetividade também as ações de planejamento”, uma vez que nem sempre as políticas públicas planejadas condizem com a realidade, e destacou-se “a atuação da Finep quanto à qualidade da supervisão efetuada”, tendo sido concluído que os riscos das “transferências realizadas pela Finep são bastante inferiores quando comparados com os observados nos convênios, em geral, firmados com entidades privadas sem fins lucrativos”, pois enquanto estas “eventualmente veem no recebimento de recursos federais uma possibilidade de mera captação de recursos”, no caso da subvenção da FINEP, “o risco mais relevante sobressai do insucesso da inovação e do investimento em novas tecnologias como elemento responsável pela não consecução do objeto pactuado”²³⁰.

A aferição dos resultados também foi considerada em dois acórdãos que trataram do exame do Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR, com vistas à avaliação da sua eficácia na mitigação de riscos da atividade agropecuária e à identificação de oportunidades de melhoria no programa, tendo sido avaliado “em que medida os instrumentos utilizados no gerenciamento da concessão e manutenção do auxílio são adequados para assegurar a prestação de serviços com qualidade, coibir o desperdício de recursos públicos e contribuir para o aprimoramento do programa”²³¹.

Por fim, um dos casos referentes a subvenções econômicas tratou de responder à solicitação do Congresso Nacional para envio de cópias de processos relacionados às políticas públicas de incentivo à inovação tecnológica, em especial ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) e ao Fundo para o Desenvolvimento

²³⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 589/2014 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho, Sessão de 12/03/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12/03/2014. O caso consistiu em Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) em seis unidades regionais sob a coordenação da Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado (Coestado) nos estados da região Sul e Centro-Oeste (Secex/GO, Secex/MT, Secex/MS, Secex/PR, Secex/RS e Secex/SC).

²³¹ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 453/2014 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 26/02/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/02/2014; e (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 493/2015 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 11/03/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/03/2015

Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), que, a despeito de ser mera solicitação de documentos, destaca o levantamento sobre a efetividade das subvenções econômicas²³². Os dois acórdãos restantes não se preocuparam com a aferição de resultados²³³.

O controle da concessão de **subvenções sociais** foi objeto de apenas quatro dos acórdãos localizados, todos voltados ao controle de legalidade. Enquanto dois examinaram irregularidades no emprego dos recursos, que não deveriam ser direcionados a obras e despesas de capital²³⁴, outro abordou a utilização de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) pela Santa Casa de Misericórdia de Pedregulho²³⁵ e o último tratou de consulta do Ministério da Saúde acerca da legalidade da execução financeira-orçamentária de dotações de custeio alocadas por meio de emendas parlamentares para o atendimento de Santas Casas e outros hospitais filantrópicos e, portanto, também não se preocupa com quaisquer resultados²³⁶. Ao lado dessa decisão, pode-se mencionar outro acórdão que tratou de aspectos mais gerais das subvenções e subsídios, que cuidou de responder consulta do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão sobre o momento adequado para empenho²³⁷. Nenhum deles demonstrou preocupação com a aferição de resultados.

Grande parte das decisões do TCU recai sobre o exame de modelos contratuais de cooperação entre o Poder Público e entidades privadas, como o são os termos de parceria e alguns tipos de convênios (conforme já detalhado no item ‘a’ da introdução).

Dos oito casos que cuidam de termos de parceria, nenhum buscou aferir resultados e apenas em três deles se constatou algum tipo de preocupação com os resultados. No primeiro, verificou-se novamente a preocupação apontada no âmbito das prestações de contas da Presidência da República em relação à previsão de indicadores de resultado (que foi considerada não atendida), tendo sido determinada sua elaboração, de modo que estejam “aptos a medir o efetivo impacto causado pela ação específica, no público ou setor-alvo,

²³² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3185/2016 – Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 07/12/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/12/2016.

²³³ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2816/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 03/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03/05/2016; e (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2625/2017 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 22/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/11/2017.

²³⁴ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 547/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 18/02/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/02/2014; e (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3914/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/07/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15/07/2014.

²³⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 510/2013 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 19/02/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19/02/2013.

²³⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2869/2013 – Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 23/10/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/10/2013.

²³⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2122/2017 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 27/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27/09/2017.

incorporando tal prática a todos os demais termos de parceria a serem executados” no setor de turismo²³⁸. Os outros dois julgados abordavam termos de parceria no âmbito da saúde. Ambos buscaram averiguar a existência de provas da efetiva prestação dos serviços²³⁹. Os cinco acórdãos restantes não atentaram aos resultados.

Adicionalmente, um caso abrangeu o controle conjunto de termos de parceria e convênios, cujos objetos incluíam “gestão nas atividades de agroindustrialização e comercialização na rede de cooperativas dos assentamentos de Reforma Agrária do estado do Paraná”, além de implementação de pontos de cultura indígena e cursos profissionalizantes. A despeito de sua amplitude, nada foi mencionado em relação aos resultados, tendo sido o controle focado exclusivamente na omissão no dever de prestar contas²⁴⁰.

Parcela expressiva dos casos (54 acórdãos) refere-se ao controle de convênios, dos quais 51 tratam de convênios cujo objeto consistia na realização de eventos para fomentar o turismo, enquanto (i) um tratava de projeto de inclusão digital no Estado de Sergipe (que, ainda que sem sucesso, buscou encontrar provas do cumprimento do objeto)²⁴¹, (ii) outro de acordos celebrados entre o município e organizações não governamentais (ONG’s), no período de 2002 a 2007 (cuja legalidade foi questionada ante a suspeita de fraudes a concursos e licitações – deixando de lado qualquer exame de resultados)²⁴² e (iii) o terceiro, de Convênio referente ao Projeto de Plano Setorial de Qualificação para a ‘Formação e Capacitação para Habitação da Agricultura Familiar’, cujo controle foi voltado à legalidade e desvio de finalidade, sem qualquer exame dos resultados obtidos²⁴³.

Em relação aos convênios de apoio ao turismo, raras foram as situações em que alguma atenção foi conferida aos resultados. Somente em duas situações se questionou a (falta de) “compatibilidade do evento incentivado com as políticas públicas a cargo do órgão

²³⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 46/2013 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho, Sessão de 23/01/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/01/2013.

²³⁹ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5664/2015 – Segunda Turma, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 18/08/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/08/2015; e (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2433/2017 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 01/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01/11/2017.

²⁴⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1419/2016 – Plenário, Relator: Min. André Carvalho, Sessão de 01/06/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01/06/2016.

²⁴¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 335/2014 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 19/02/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19/02/2014.

²⁴² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1659/2014 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 25/06/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25/06/2014.

²⁴³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1148/2015 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 24/02/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24/02/2015.

concedente”²⁴⁴ ou do Ministério do Turismo²⁴⁵. Em outras três situações, o TCU buscou examinar o cumprimento do objeto pactuado, ainda que por meio da busca de material de divulgação²⁴⁶. Nas demais 46 decisões, a aferição de resultados, a aderência às políticas setoriais ou a análise do cumprimento do objeto foram deixadas de lado.

Na maioria destes casos (conforme se pode ver no Anexo B), o foco do controle do TCU residiu na legalidade e na averiguação do efetivo emprego dos recursos. Em diversas situações, a Corte denota que o cumprimento do objeto e o atingimento do resultado almejado teria menor relevância e chega, até mesmo, a deixar de lado o exame do conteúdo de documentos que buscam comprovar a execução, privilegiando o exame formal da aplicação dos valores, fazendo referência ao que a Corte costuma denominar como “nexo causal” ou “nexo de causalidade” entre os recursos recebidos e as despesas realizadas, fazendo frequente referência aos Acórdãos 5170/2015 – Primeira Câmara e 1276/2015 – Plenário, em termos análogos ou idênticos ao trecho a seguir, extraído do Acórdão 2847/2018 – Segunda Câmara:

A alegação da mera execução física do objeto não é suficiente para a comprovação do emprego regular dos recursos de convênios firmados com a União, sendo exigida a demonstração do nexo causal ente os recursos geridos e os documentos de despesas (Acórdão 5.170/2015-TCU-1ª Câmara; relatado pelo Ministro Walton Alencar; Acórdão 1.276/2015-TCU-Plenário; relatado pelo Ministro José Múcio Monteiro)²⁴⁷.

Em diversas situações, também se apurou que, além do exame do nexo de causalidade entre os recursos repassados e os valores aplicados na execução do objeto, o TCU condenou o emprego dos recursos em eventos fundamentalmente privados, os quais teriam contado com outras fontes de custeio, como a decorrente da venda de ingressos, sem que se

²⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4697/2015 – Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 28/07/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/07/2015.

²⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5415/2017 – Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 13/06/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13/06/2017.

²⁴⁶ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9573/2015 – Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 27/10/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27/10/2015; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2047/2016 – Segunda Câmara, Relator: Min. August Sherman, Sessão de 23/02/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/02/2016; e (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2679/2016 ATA 41/2016 – PLENÁRIO, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 19/10/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19/10/2016.

²⁴⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2.847/2018 – Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 24/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24/04/2018.

No mesmo sentido, podem-se mencionar ainda: (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 812/2018 – Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018; e (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 811/2018 – Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018, dentre outros.

comprovasse a integral aplicação dos recursos na execução do objeto e, portanto, reputando a ilegalidade de tais convênios²⁴⁸.

Houve, ainda, situação em que o próprio TCU pareceu relegar o sentido de aferir resultados. No monitoramento do cumprimento de determinações exaradas no âmbito de avaliação realizada anteriormente sobre o relacionamento das instituições federais de ensino superior com suas fundações de apoio, foi atestado o cumprimento de determinação no sentido de implantar “rotinas de encaminhamento dos projetos”, que contivessem “definição precisa do objeto, projeto básico, metas e indicadores de desempenho e de resultados, recursos humanos e materiais envolvidos [...]”. Contudo, ao examinar o método de avaliação utilizado pela auditoria, verifica-se que a determinação relativa aos indicadores de resultados foi esquecida²⁴⁹.

A análise da auditoria agrupou a determinação relativa à previsão de indicadores de resultados a outras, referentes à aprovação dos projetos, como a definição de procedimentos para contratação, que incluíssem contratos individualizados e planos de trabalho prévios, e a criação de contas bancárias específicas e individualizadas. Para a avaliação do atendimento a estas questões, foram observados os seguintes pontos:

- a) Os planos de trabalho dos projetos tinham objeto definido?
- b) Havia contas bancárias específicas para os projetos?
- c) Houve controle contábil individualizado para cada projeto?
- d) A aprovação inicial dos projetos era centralizada? Há emissão de parecer técnico?
- e) Os projetos tinham aprovação individualizada pelos órgãos acadêmicos superiores?

Constatada a resposta positiva a estas questões pela maioria das Universidades pesquisadas, a auditoria concluiu pelo atendimento a esta parcela das determinações. Contudo, questiona-se: como pode haver uma posterior verificação da observação aos indicadores de resultados se sequer foi examinado se foram efetivamente criados?

²⁴⁸ Por todos, (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1.168/2017 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 07/06/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/06/2017; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2.188/2017 – Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 04/10/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/10/2017; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2.295/2017 – Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 11/10/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/10/2017; e (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 11244/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 05/12/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/12/2017.

²⁴⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3.559/2014 – Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz. Sessão de 09/12/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09/12/2014.

Não é surpresa que outras determinações da Corte que se relacionam aos resultados tenham sido consideradas não atendidas. Primeiro, em relação à “publicidade de todos os projetos, planos de trabalho e seleções para concessão de bolsas (inclusive seus resultados e valores)”. Vale ressaltar que a decisão referente ao monitoramento chegou a omitir da análise o destaque dado aos resultados e valores. De todo modo, concluiu pelo não atendimento da determinação.

Por sua vez, em relação à necessidade de “projetos classificados como de desenvolvimento institucional” resultarem “em melhorias mensuráveis da eficácia e eficiência no desempenho da IFES, com impacto evidente em sistemas de avaliação institucional do MEC e em políticas públicas plurianuais de ensino superior com metas definidas”, tem-se novamente que a determinação não foi atendida, tendo sido apontada a problemática decorrente da carência de metas quantificáveis em alguns destes projetos.

2.2.1.3. Síntese das constatações acerca do controle de transferências

Conclui-se, portanto, que, na hipótese de fomento por meio de transferências de recursos, a preocupação com a aferição dos resultados surge com frequência maior quando se trata de fiscalizações mais amplas, que acabam por abarcar políticas de fomento, mas que não visam exatamente a controlar o emprego de um determinado instrumento de fomento por uma entidade.

Enquanto 64% dos acórdãos (14 dos 22 casos) que examinam o fomento de forma tangencial demonstram preocupações com resultados (dentre os quais, um busca avaliar resultados diretamente), em meio aos julgados que examinam mecanismos de fomento diretamente, a frequência da preocupação com os resultados (aí incluída a atenção ao cumprimento de objetivos) cai para apenas 26% dos acórdãos (23 dentre 88). Ao se considerar apenas as decisões que efetivamente buscam aferir resultados, a proporção cai para 10% (9 acórdãos). Ou seja, quando o TCU teria oportunidade de demonstrar maior apreço à aferição de resultados (conforme faz parecer nos casos em que o controle é exercido de modo mais amplo), constata-se que a preocupação é praticamente abandonada.

Tal situação denota uma postura contraditória da Corte de Contas ao afirmar a importância da aferição dos resultados quando trata de fiscalizações mais amplas, enquanto deixa os resultados de lado ao realizar controle direto sobre o fomento por transferências de recursos. Verifica-se mais que uma inversão nas frequências:

	Acórdãos que demonstram preocupação com resultados	Acórdãos que ignoram aferição de resultados
Controle amplo que engloba o fomento	64%	36%
Controle sobre o fomento	26%	74%

Tabela 2: Comparação entre preocupações com a aferição de resultados em acórdãos que incluem e que enfocam o fomento por transferências

Nos casos que examinam diretamente o fomento, são raras não somente as decisões que abordem os resultados, mas também as que busquem averiguar o cumprimento dos objetivos pactuados. O foco do controle geralmente reside na verificação da adequada aplicação dos recursos, por meio de notas fiscais, bem como no chamado “nexo de causalidade” entre os recursos transferidos e as despesas realizadas, caracterizando um controle denominado como “de meios”.

Outro aspecto relevante a ser observado é que **a preocupação com resultados foi mais frequente nos casos de subvenções econômicas**, que são instrumentos direcionados a entidades privadas com fins lucrativos, enquanto nos casos de subvenções sociais, os resultados foram completamente ignorados e, para convênios e termos de parceria, apenas abordados tangencialmente (e em raras ocasiões):

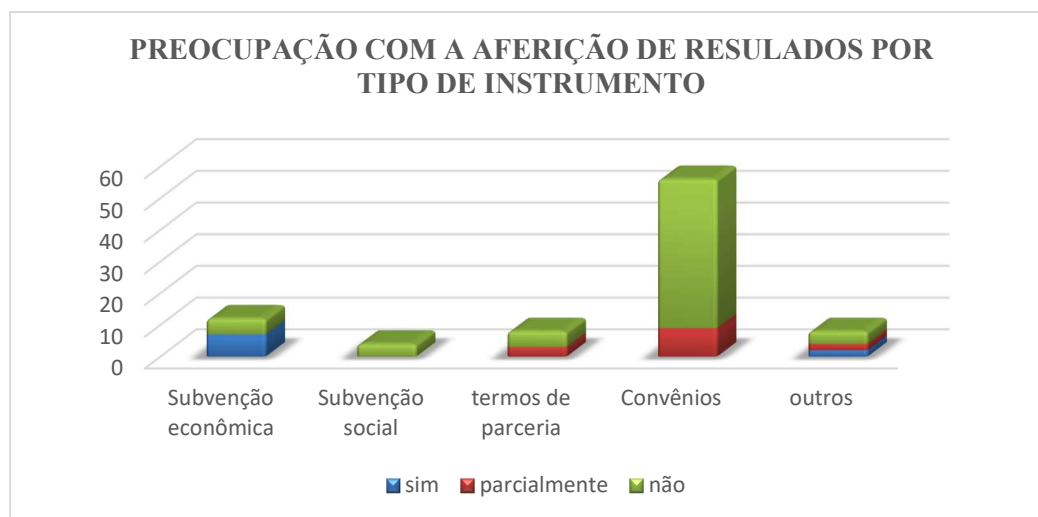


Gráfico 5: Preocupação com a aferição de resultados por tipos de instrumento

O panorama exposto denota duas conclusões centrais acerca da postura da Corte de Contas: (i) primeiro, que o órgão parece partir da premissa de que as transferências ao terceiro setor geram maior desconfiança e, portanto, precisariam de controles mais rigorosos, que apesar de não ser razoável, pode ter uma explicação lastreada no histórico de problemas

anteriores envolvendo ONGs²⁵⁰, (o que não significa que se concorde com tal postura²⁵¹), enquanto as políticas fundadas em subvenções econômicas contariam com melhores definições sobre seus resultados, de modo que a aferição pelo TCU torna-se factível; e (ii) que, apesar de reconhecer a importância da aferição de resultados, o TCU está ainda preso a controles excessivamente formais quando realiza a fiscalização do emprego dos instrumentos de fomento pela via das transferências de recursos.

Este cenário demanda repensar o modo como o controle é executado, uma vez que as práticas atuais não somente se mostram ineficientes para avaliar de forma justa a atuação dos particulares que recebem tais incentivos, como podem, em oposição ao fomento, gerar desincentivos à atuação privada.

Passa-se, então, à análise do controle realizado sobre instrumentos de fomento viabilizados por meio de incentivos tributários.

2.2.2. O controle exercido sobre o fomento pela via dos incentivos tributários

Passa-se, agora, ao exame dos casos que trataram de mecanismos de fomento realizados pela via do gasto indireto.

2.2.2.1. Panorama geral sobre a amostra de acórdãos

Em relação às renúncias de receitas, a pesquisa retornou um total de 257 acórdãos, dos quais 240 foram efetivamente analisados, independentemente do tipo de procedimento conduzido pela Corte de Contas, deixando-se de lado somente os 14 acórdãos de relação e os três procedimentos relativos a pensões civis (conforme detalhado no Anexo A).

O objeto da fiscalização em 92 dos 240 acórdãos não se refere a mecanismos de fomento. Vale ressaltar que cinco deles tratam do procedimento para obtenção ou renovação do CEBAS²⁵², que, conforme já explicado, traduz uma limitação constitucional ao poder de

²⁵⁰ Faz-se referência a denúncias e diversas polêmicas envolvendo organizações fantasma, criadas para desviar recursos públicos, conforme os fatos examinados, por exemplo, durante (i) a CPI do Orçamento (que ficou conhecida como “Anões do Orçamento”), cujo relatório final, publicado em 1994 está disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/84896>, e (ii) a CPI das ONGs, cujo relatório final publicado em 2010 está disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/194594>.

²⁵¹ Conforme detalhado no Capítulo 3, a busca por um planejamento adequado, que investigue questões referentes à existência e à confiabilidade das instituições, como também avalie os valores adequados ao objeto que se pretende executar parecem instrumentos mais eficientes do que o controle formal aplicado posteriormente à transferência dos recursos.

²⁵² (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 823/2018 – Plenário, Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de 18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 822/2018 – Plenário, Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de

tributar e, portanto, não há obrigação de aferição dos resultados pelo TCU nestes casos²⁵³; outros 20 não se enquadram no conceito restrito de fomento aqui descrito, por se referirem a convênios com entes públicos²⁵⁴.

Adicionalmente, sete estão fora do escopo de análise, pois tratam de operações de crédito ou financiamento, que não constituem objeto desta pesquisa, e outros 12 referem-se ao controle de mecanismos de fomento por transferências de recursos anteriormente tratado (tendo surgido em meio aos resultados referentes a renúncias de receitas por conterem alguma das expressões de busca utilizadas). A relação destes acórdãos encontra-se no Anexo G.

Portanto, restaram 129 acórdãos que desenvolvem algum tipo de análise sobre mecanismos de fomento, dentre os quais, 96 são centrados no controle do emprego de instrumentos de fomento, enquanto 33 referem-se ao fomento de modo mais tangencial.

Conforme mencionado, a análise inicial considerou todos os tipos de procedimentos conduzidos pelo TCU, tendo encontrado grande parte das ocorrências em tomadas de contas e prestações de contas, que, juntos, atingem quase metade da amostra encontrada (108 acórdãos), conforme visto na tabela a seguir.

TIPO DE PROCEDIMENTO	Total de Acórdãos	Analizam fomento	Abordam fomento	Fora do Escopo	Transferência	Não tratam de fomento
ADM	7					7
CONS	3	2				1
CGOV	1		1			
DEN	1					1
DES	1					1
MON	5	3				2
PC	10		8	1		1
RACOM	19	2	6	4		7
RA	27	3	4		3	17
RL	23	4	7		2	10

18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 683/2018 – Plenário, Relator: Ministro Augusto Nardes. Sessão de 28/03/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/03/2018; (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 10507/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 21/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21/11/2017; e (v) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2382/2014 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 10/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10/09/2014.

²⁵³ Por outro lado, permanece a obrigação de controle de legalidade, especialmente para verificação do atendimento aos requisitos pelas entidades beneficiárias.

²⁵⁴ Por exemplo: (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 690/2013 – Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 26/02/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/02/2013; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 8347/2016 – Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 12/07/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12/07/2016; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1039/2018 – Primeira Câmara, Relator: Min. Walton de Alencar Rodrigues, Sessão de 06/02/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/02/2018.

RMON	7	3				4
REPR	22	11			2	9
SCN	16	4	5	1	1	5
TCE	98	66		1	4	27
TOTAL	240	96	33	7	12	92

Tabela 3: Panorama quantitativo do controle do fomento por renúncia de receita

Entretanto, dos 66 acórdãos de Tomadas de Contas Especial que analisam fomento, 65 referem-se a projetos executados com recursos provenientes da Lei Rouanet (de incentivo à Cultura)²⁵⁵ ou da Lei do Audiovisual²⁵⁶. Por sua vez, os oito acórdãos referentes a prestações de contas que abordam fomento examinam a aplicação de recursos do Fundo de Financiamento da Amazônia (FINAM) ou pela Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam). Resta evidente que tamanha restrição de instrumentos analisados poderia desviar as conclusões. Assim, optou-se por analisar integralmente a amostra de acórdãos formada pela pesquisa (excetuando-se os três casos referentes a pensões civis).

Este panorama inicial, por si, já sugere que a atuação da Corte de Contas, no que concerne ao controle do gasto tributário decorrente de mecanismos de fomento, tem sido bastante escassa ante a real quantidade de incentivos tributários existentes. Expandindo a verificação da ocorrência de projetos no âmbito da Lei Rouanet, da Lei de Audiovisual ou da Lei de Incentivo ao Esporte²⁵⁷ para a amostra completa, encontra-se o total de 77 dos 96 acórdãos focados no fomento.

Colocado de modo gráfico, temos o seguinte cenário:

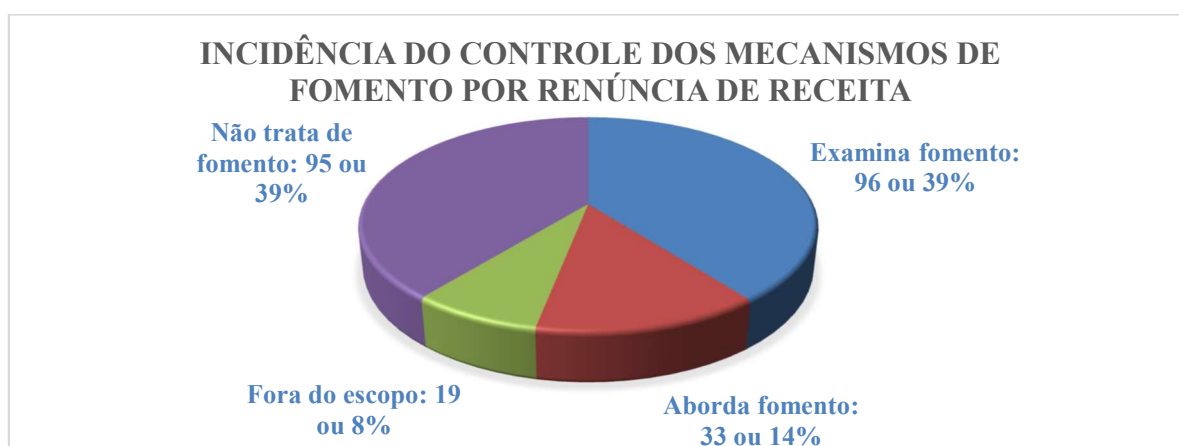


Gráfico 6: incidência do controle dos mecanismos de fomento por renúncia de receita

²⁵⁵ Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991.

²⁵⁶ Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993.

²⁵⁷ Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006.

Novamente, foi analisado como o TCU lida com a aferição de resultados em todos os casos que analisam ou que incluem o controle do fomento.

2.2.2.2. Análise da atuação do TCU em relação à aferição de resultados

2.2.2.2.1. Acórdãos que envolvem, mas não enfocam o fomento

Adentrando, então, o exame do enfoque e das características do controle exercido pela Corte de Contas nos casos em que houve abordagem dos instrumentos de fomento, inicia-se pela análise dos casos em que o objeto do controle desempenhado pelo TCU, por sua natureza mais ampla, acabou por envolver o emprego de mecanismos de fomento, ainda que este não fosse o principal foco.

A despeito de o objeto do controle nestes casos ser mais amplo que o fomento, é importante analisá-los, pois eles expressam algumas preocupações relevantes da Corte em relação a aspectos diversos, que por vezes incluem os resultados e reiteradamente referem-se a deficiências de planejamento e de governança – o que acaba por impactar, inclusive, a possibilidade de uma melhor avaliação dos resultados. Portanto, estes Acórdãos foram examinados consoante os mesmos critérios aplicados aos demais.

Como exemplos destas abordagens, há **casos em que o foco do controle está na elaboração ou execução dos orçamentos do Governo federal** (como nos relatórios de acompanhamento ou de levantamento referentes aos projetos de leis orçamentárias, à gestão fiscal e à dívida pública, além da prestação de contas da Presidência), os quais, de maneira geral, desempenham controles relacionados à legalidade e à governança das políticas fiscais.

Foi constatado que o controle quanto à **previsão de receitas e despesas de projetos de leis orçamentárias anuais**²⁵⁸ costuma tangenciar o tema do fomento sem, no entanto, se preocupar com a avaliação dos resultados. Nestes casos, o controle centra-se na legalidade, com a verificação do cumprimento dos requisitos previstos pelo art. 14 da Lei de

²⁵⁸ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2776/2017 – Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 06/12/2017, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/12/2017; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 938/2017 – Plenário, Relator: Min. Vital do Rêgo, Sessão de 10/05/2017, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10/05/2017; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3013/2014 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/11/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/11/2014; e (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1223/2014 – Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 14/05/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/05/2014.

Responsabilidade Fiscal, bem como na observância do mandamento constitucional contido no art. 165, §6º²⁵⁹.

Contudo, a análise do projeto de Lei Orçamentária Anual para 2017 destacou aspectos relevantes do ponto de vista do planejamento, como a “elevação real, acima da inflação, dos valores de benefícios concedidos quando se compara as previsões de 2017 com as de 2016”, sendo que “[o] total de benefícios financeiros e creditícios experimentou um incremento de 19% (de R\$ 101,64 bilhões para R\$ 121,13 bilhões) e o montante de renúncias de receita sofreu um aumento de 5,1% (de R\$ 271 bilhões para R\$ 284,85 bilhões), ante uma inflação projetada de 4,8%”. Verificou-se, ainda, que a Região Sudeste seria a “maior beneficiária em valores absolutos”, mas em parcela “inferior à sua participação na arrecadação tributária da União”. Situação semelhante ocorre na Região Centro-Oeste, enquanto é verificado o inverso na Região Norte²⁶⁰, o que possivelmente é bastante influenciado pelos incentivos na Zona Franca de Manaus, que são abordados adiante. Ainda, foi constatado que mais de 75% do total de renúncias de receitas referem-se “a apenas quatro tributos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para a Previdência Social, Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)”.

No mesmo sentido caminham os **acompanhamentos dos relatórios de gestão fiscal**, cujas conclusões repetem que os resultados fiscais negativos se devem “em boa medida, à falta de transparência na condução de variáveis essenciais da política fiscal” e conferem destaque à “concessão indiscriminada de benefícios fiscais e subsídios”²⁶¹.

²⁵⁹ Constituição Federal, Art. 165, § 6º 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.

²⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 938/2017 – Plenário, Relator: Min. Vital do Rêgo, Sessão de 10/05/2017, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10/05/2017.

²⁶¹ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 553/2017 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/03/2017, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/03/2017: “73. Não se pode deixar de observar que o **resultado fiscal negativo** que se verificou em 2015 **se deve, em boa medida, à falta de transparência na condução de variáveis essenciais da política fiscal em anos anteriores, merecendo destaque a concessão indiscriminada de benefícios fiscais e subsídios** com a emissão de títulos pelo Tesouro Nacional por meio de bancos públicos federais”, (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2118/2016 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 17/08/2016, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17/08/2016: “85. Não se pode deixar de observar que o **resultado fiscal negativo** verificado em 2015 **se deve, em boa medida, à falta de transparência na condução de variáveis essenciais da política fiscal nesse e em anos anteriores, merecendo destaque a concessão indiscriminada de benefícios fiscais e subsídios** com a emissão de títulos pelo Tesouro Nacional por meio de bancos públicos federais”, e (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2884/2015 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/11/2015, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/11/2015: “97. Não se pode deixar de observar que o **resultado fiscal negativo** verificado em 2014 **se deve, em boa medida, à falta de transparência na condução de elementos essenciais da política fiscal, merecendo destaque a concessão indiscriminada de benefícios fiscais e subsídios** com recursos do Tesouro Nacional por meio de bancos públicos federais”.

Por sua vez, em auditoria da dívida pública interna federal²⁶², a Corte denotou preocupação com “o excessivo nível de incentivos fiscais por meio de subsídios e renúncias tributárias”, que pressionam o aumento da dívida, com renúncias tributárias instituídas sem o devido acompanhamento e avaliação, o que, conforme foi destacado pelo próprio TCU, “chamou a atenção do Banco Mundial, que em Relatório disponibilizado no mês de março de 2018 denominado "Emprego e Crescimento: A Agenda da Produtividade"”, o qual, ante a constatação de que em 2015, 4,5% do Produto Interno Bruto (PIB) do país foi destinado a programas de subsídios e desonerações, afirmou que “o elevado patamar desses incentivos fiscais pressiona a arrecadação tributária, bem como desequilibra a economia nacional, sem produzir os esperados efeitos na elevação do Produto Interno Bruto (PIB)”²⁶³. Assim, o voto condutor consignou que:

[...] ao avaliar a estrutura de governança das políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias (Acórdão 1205/2014 – TCU Plenário), esta Corte identificou diversas fragilidades, tais como: “ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias, ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias, deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre Receita Federal e órgãos gestores, e ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor”, dando origem a diversas fiscalizações específicas sobre as políticas mais ineficientes.

O Acórdão 1.205/2014 – Plenário, referido pela Corte no trecho acima transcrito (que também integrou a amostra de acórdãos analisados) buscou, por meio de relatório de levantamento, “conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle” (o que inclui tanto as renúncias que consideramos instrumentos de fomento, como outros tipos de isenções). Foram identificados diversos problemas, desde o seu planejamento das renúncias tributárias até sua avaliação, demonstrando que tais políticas têm sido desenvolvidas sem maior preocupação com a boa governança ou com os resultados. Assim, a Corte recomendou a diversos Ministérios²⁶⁴ “definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais

²⁶² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1084/2018 – Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 16/05/2018, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16/05/2018.

²⁶³ O relatório referenciado pelo TCU está disponível em: <http://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-productivity-skills-jobs-reports>

²⁶⁴ Colocando de forma mais detalhada, a recomendação dirigiu-se ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao Ministério da Integração Nacional, ao Ministério da Saúde, ao Ministério de Minas e Energia, ao Ministério da Previdência Social, ao Ministério da Cultura, ao Ministério da Educação, ao Ministério das Comunicações, ao Ministério do Trabalho e Emprego e ao Ministério do Esporte

políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal”²⁶⁵.

Ainda, quase dois anos depois, em monitoramento das determinações contidas neste Acórdão²⁶⁶, o TCU constatou pouca evolução e propôs monitorar o atendimento ao item referente aos resultados em momento posterior, direcionando o controle somente ao exame de legalidade e legitimidade. Se por um lado, observou que o “PPA 2016-2019 discriminou o montante correspondente aos gastos tributários nas fontes de financiamento extraorçamentário dos programas temáticos”, por outro, reiterou a necessidade “de se verificar o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal” e destacou questões ainda em implantação, como:

redução no percentual de desonerações instituídas com prazo de vigência indeterminado; sugestão de órgão gestor, com base no critério finalístico, para aquelas renúncias tributárias deles desprovidas; elaboração da Nota Metodológica 1 da Secretaria de Política Econômica contendo as principais metodologias de avaliação de impacto disponíveis na literatura e avaliação de algumas renúncias tributárias pelo Ministério da Fazenda; e estão em elaboração pela Receita Federal a descrição das fontes de informação e das metodologias de cálculo dos gastos tributários e o registro das análises que possibilitam identificar as desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário.

Portanto, ainda há uma problemática anterior à aferição dos resultados, que é a controvérsia quanto ao próprio conceito de gasto tributário e a ulterior imprecisão das metodologias para seu cálculo e avaliação de impacto. Nesse sentido, o TCU exarou determinação à Receita Federal do Brasil, para que, a partir de 2016, informasse semestralmente ao Tribunal “a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência”.

Encerrando os casos que abordam controles mais abrangentes sobre a elaboração e a execução orçamentária, comenta-se a **Prestação de Contas da Presidência da República** referente ao ano de 2015²⁶⁷. A despeito de tratar de um objeto bem mais amplo que o fomento ou que renúncias de receita em geral, não se pode deixar de lado que políticas de fomento representam parcela expressiva das contas da Presidência e que o acórdão sinaliza para a

²⁶⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1205/2014 – Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 14/05/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/05/2014.

²⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 793/2016 – Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 06/04/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/04/2016.

²⁶⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1497/2016 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/06/2016, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15/06/2016.

importância dos resultados da política fiscal, bem como para aspectos referentes ao planejamento. Afirma expressamente que “a credibilidade da política fiscal depende não apenas do compromisso do governo com as metas estabelecidas, mas também da transparência e da qualidade dos resultados apresentados” e remete ao Relatório sobre as contas de 2013, destacando que “o exercício pleno da capacidade tributária, inclusive com ações de combate à sonegação, e o controle das despesas e das renúncias de receitas são instrumentos-chave no modelo de gestão fiscal preconizado pela LRF”. Consigna que medidas de racionalização dos gastos e aumento na arrecadação, com uma “calibragem mais ajustada” das renúncias de receitas seria “mais consentânea com o planejamento, a transparência e o equilíbrio das contas públicas”.

Além destes casos, também se considerou **como análise tangencial, os exames de prestações de contas de entidades e de instrumentos voltados ao desenvolvimento**, como da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e do Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM), além de relatórios de levantamento e de auditoria que tangenciam o tema das políticas de desenvolvimento regional.

Na prestação de contas da Sudam para o ano de 2012, a Corte demonstrou preocupação com a aferição de resultados pelo órgão gestor, que deveria avaliar a efetiva aplicação de 5% do faturamento bruto do beneficiário em atividades de pesquisa e desenvolvimento, conforme projeto aprovado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) e o envio dos relatórios demonstrando o cumprimento da contrapartida, “incluindo informações descritivas das atividades de pesquisa e desenvolvimento previstas no projeto elaborado e os respectivos resultados alcançados”. No caso, a Corte afirma que na hipótese de inadimplemento, “não é o caso de instauração de TCE, mas de se buscar o ressarcimento dos valores correspondentes aos benefícios fiscais anteriormente usufruídos”²⁶⁸. Nas demais situações, referentes à prestação de contas de 1999, o foco do controle centrou-se na legalidade e na gestão da concessão e controle dos recursos, tendo concluído que “a SUDAM não realizava sistematicamente essas fiscalizações, impossibilitando a verificação do alcance das metas previstas para os projetos aprovados”²⁶⁹.

²⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1773/2017 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 16/08/2017, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 16/08/2017

²⁶⁹ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4183/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/07/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 29/07/2014; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 6334/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 17/09/2013, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 17/09/2013; e (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2580/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 30/04/2013, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 30/04/2013

As prestações de contas do FINAM também focaram na gestão dos processos para liberação e controle dos recursos, mas não demonstraram qualquer preocupação com os resultados da política²⁷⁰.

Quanto aos relatórios que abordam de modo mais geral a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR), a aferição de resultados é referida genericamente como uma preocupação que deve ser observada.

A auditoria que avalia as ações e a estrutura da área de ecoturismo, como um fator de desenvolvimento sustentável na Região Norte é a única, dentre os casos cujo enfoque é mais amplo que o fomento, que desempenha alguma aferição dos resultados das políticas de fomento. Contudo, suas principais conclusões remetem à má governança das ações, concluindo que sequer existe uma política de ecoturismo. A Corte destacou que “[a]s ações governamentais existentes no setor nas diversas áreas (fomento, incentivo fiscal, planejamento, investimento, dentre outras) são esparsas e não coordenadas”²⁷¹.

Situação interessante é observada em levantamento que objetivou examinar indicadores para avaliar o desempenho da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, que concluiu que:

De fato, existem poucos elementos dedicados à aferição de possíveis efeitos gerados pelos fundos e incentivos, decorrentes de seus produtos, ou seja, dos ganhos associados à concessão de subsídios de natureza creditícia ou tributária, o que denota a necessidade de que as cestas de indicadores adotadas em cada mecanismo de financiamento da PNDR sejam revisadas²⁷².

Tal conclusão sinaliza no sentido de que não se pode afirmar que há total negligência do TCU em relação à aferição dos resultados das políticas de fomento, mas uma dificuldade maior, decorrente da falta de planejamento, inclusive, no que diz respeito ao estabelecimento dos parâmetros que deveriam servir de base à aferição dos resultados.

A gravidade do problema é reforçada pelo teor do levantamento realizado para identificar **riscos fiscais para a União** a partir da avaliação da sustentabilidade e da

²⁷⁰ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5362/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/08/2016, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 16/08/2016; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3500/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 31/05/2016, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 31/05/2016; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3931/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/07/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 15/07/2014; e (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1673/2014 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 25/06/2014, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF 25/06/2014.

²⁷¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1163/2016 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/05/2016.

²⁷² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1005/2014 – Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 16/04/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16/04/2014.

eficiência das fontes de financiamento utilizadas para a promoção do desenvolvimento regional. Foi ressaltado que “algumas falhas limitam os resultados que poderiam ser alcançados pela política. Em trabalho de fiscalização constante do acórdão 2.919/2009-TCU-Plenário, o TCU identificou que o desenho da PNDR não define precisamente os problemas que pretende resolver e que não existem planos regionais de desenvolvimento”²⁷³. Novamente, apontou-se para a necessidade de fortalecer a governança destas políticas públicas, o que é reiterado pela Corte em outras oportunidades nas quais examina o mesmo objeto²⁷⁴.

Inclusive, a urgência da melhora da governança das renúncias em geral vem sendo referida pelo TCU em diversas oportunidades, conforme acenado pelo já mencionado Acórdão 1205/2014 – Plenário. Desse modo, a preocupação com resultados surge como um dos requisitos da governança, mas raramente tem sido o foco da Corte.

No mesmo sentido, podem-se citar (i) o levantamento acerca das políticas públicas e programas do governo federal relacionados à inclusão digital, que afirma que “[o]s baixos percentuais de execução e a possibilidade de sobreposição de ações de diferentes órgãos [...] são fatos que podem comprometer a efetividade dessa política pública, sinalizando oportunidades de melhoria²⁷⁵; e (ii) o levantamento realizado no Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI, objetivando produzir e sistematizar conhecimento sobre a estrutura de financiamento e a atuação das instituições de CT&I no País, que destaca que ações de controle que objetivam “a realização de Auditorias de Natureza Operacional (ANOp) com enfoque na governança”, para “verificar a adequação dos processos/ações/atividades desenvolvidos pelas unidades do SNCTI para o alcance dos resultados esperados, bem como a suficiência dos controles internos estabelecidos para a mitigação dos riscos detectados”²⁷⁶.

²⁷³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2970/2015 – Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 18/11/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/11/2015.

²⁷⁴ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1655/2017 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/05/2016; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3564/2014 – Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/12/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09/12/2014.

²⁷⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2151/2105 – Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas. Sessão de 26/08/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/08/2015.

²⁷⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1232/2014 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 14/05/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/05/2014.

Os demais acórdãos, cujos objetos acabam englobando instrumentos de fomento sem que este seja seu foco, não se preocupam com a aferição de resultados²⁷⁷. De modo geral, tem-se, entre esta categoria de acórdãos que inclui tangencialmente o fomento, o seguinte cenário em relação à aferição de resultados:



Gráfico 7: Aferição de resultados em acórdãos que não enfocam, mas incluem o fomento por gastos tributários

2.2.2.2.2. Acórdãos que enfocam o fomento

Passa-se, então, ao **exame das 96 situações nas quais o TCU desempenhou o controle diretamente sobre alguma política de fomento viabilizada por incentivos tributários.**

A amostra examinada englobou diversos tipos de instrumentos de fomento, conforme o cenário exposto a seguir:

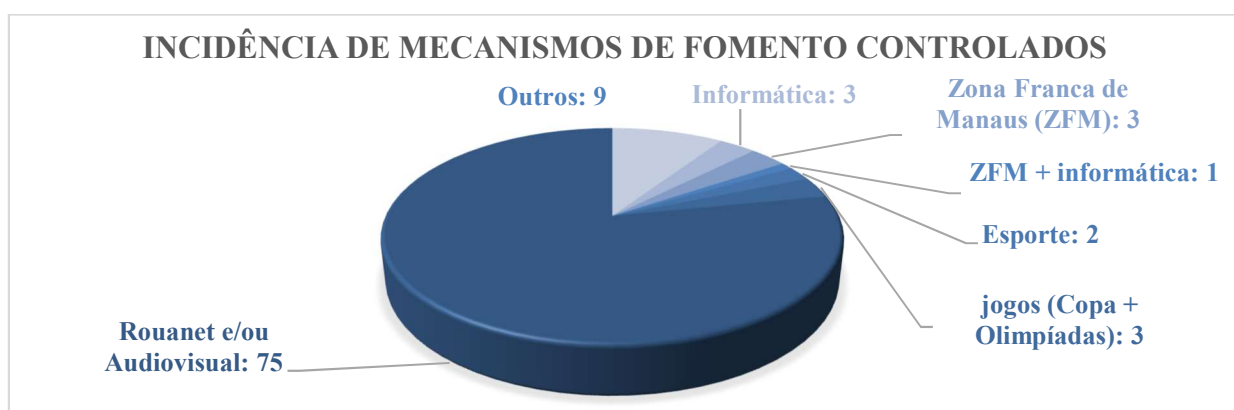


Gráfico 8: incidência de mecanismos de fomento controlados

²⁷⁷ O Anexo F traz tabela indicando os casos em que o TCU analisou objetos que, por sua amplitude, acabaram por englobar políticas de fomento pela via do gasto tributário, indicando objetivamente quais apresentam preocupação com resultados.

Do total de 96 acórdãos, 46 apresentaram preocupação com os resultados da política, dos quais 18 avaliaram o alcance dos objetivos em questão. Contudo, como se verá adiante todas se referem a incentivos da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual ou da Lei de Incentivo ao Esporte²⁷⁸ (que, como detalhado no item 3.1.1, mais se assemelham a transferências de recursos). Enquanto os 50 restantes deixam os resultados de lado. Se apresentados de modo proporcional, os resultados são assim colocados:



Gráfico 9: Aferição de resultados em acórdãos que controlam o fomento por incentivos tributários

Visto de forma isolada, o gráfico anterior sugere que a preocupação com a aferição dos resultados²⁷⁹ é maior nos casos do controle exercido diretamente sobre políticas de fomento efetivadas por meio do gasto tributário do que em fiscalizações mais amplas, que apenas incluem o tema em função de sua maior amplitude, situação diferente do que se verificou para os casos de fomento pela via da transferência de recursos.

Entretanto, tal resultado é impactado fortemente pelos casos decorrentes dos três diplomas legais acima referidos (que possibilitam calcular os valores envolvidos e cujo objeto é delimitado pela execução de um projeto pré-determinado). Senão, vejamos o cenário relativo à aferição de resultados quando se excluem os casos que controlam incentivos decorrentes da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte:

²⁷⁸ Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006), pela Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993) e Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991).

²⁷⁹ Destaque-se que se entende por preocupação com resultados a realização de um exame que leva em conta o cumprimento do objeto (ainda que, ao final, ele seja desconsiderado em função de problemas na prestação de contas formal).

	Informática	ZFM	ZFM + informática	Jogos (Copa + Olimpíadas)	Avaliações de renúncias de receitas	Outros
Sím	0	0	0	0	0	0
Parcialmente	3	0	0	0	3	1
Não	0	3	1	3	2	3

Tabela 4: Preocupação com resultados nos acórdãos referentes a incentivos tributários diversos da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte

Não somente o total de casos examinados cai vertiginosamente (para apenas 19), como também nenhum deles busca aferir resultados, mas tão somente alguns (7 acórdãos) apresentam alguma preocupação com a importância desta aferição.

Pode-se, portanto, classificar os casos referentes ao fomento pela via dos incentivos tributários em duas categorias: (a) incentivos cujos resultados são usufruídos diretamente pelo beneficiário, como, por exemplo, os casos de isenções de IPI voltadas a setores da indústria, e (b) incentivos direcionados a um determinado público, mas para beneficiar projetos de terceiros, como nas hipóteses tratadas pela Lei Rouanet, em que se pode deduzir do imposto a ser pago um valor que será direcionado a um projeto cultural executado por outrem.

A análise destas duas categorias de fomento é desenvolvida de modo individualizado nos dois próximos tópicos. Vale antecipar que, mesmo no segundo caso, a despeito de a aferição ser facilitada em função da delimitação dos montantes envolvidos e da precisa caracterização do objeto, são raras as situações em que o cumprimento do objeto prevalece em relação à prestação de contas formal. Isso torna o cenário ainda mais preocupante, pois os casos que destacam preocupação com resultados não necessariamente a privilegiam em detrimento do controle formal.

Não obstante as diferenças estruturais entre ambas as categorias, que levam a dificuldades de ordens diversas em relação à avaliação dos resultados, em alguns casos, o TCU aponta para um mesmo problema: a ausência de estudos que demonstrem o nexo entre a medida e o resultado que se quer alcançar.

a. Incentivos com resultados usufruídos diretamente pelo beneficiário

Os casos mais emblemáticos de incentivos usufruídos diretamente referem-se às isenções de IPI e IR, como sói, já que se trata de impostos cuja instituição e arrecadação são competência da União. Como ressalta o TCU em acompanhamento para avaliar a

conformidade destas renúncias, bem como seu impacto na repartição de receitas federais (especialmente nas transferências aos Fundos de Participação dos Estados – FPE e dos Municípios – FPM), tais reduções aplicavam-se a “alguns setores no intuito de manter os níveis de atividade econômica e de emprego e renda” e objetivavam “mitigar os efeitos negativos na economia brasileira da crise financeira internacional, ocorrida a partir do segundo semestre de 2008”²⁸⁰.

Na ocasião, a Corte destacou que, em tese, as desonerações do IPI estariam “diretamente ligadas à sustentação da atividade econômica com a redução desse imposto para os eletrodomésticos da linha branca, para os veículos automotores e para os móveis”. Por outro lado, os objetivos relacionados ao IR seriam mais específicos incluindo “investimentos com informatização pelos cartórios de registro de imóveis”, além das doações “aos Fundos Municipais, Estaduais e Nacional do Idoso, de cunho social, para assegurar os direitos sociais dos idosos e promover sua autonomia, integração e participação efetiva na sociedade” e a “formação e o aperfeiçoamento de servidores públicos ou militares para a absorção pelo setor público de tecnologias disponíveis no exterior a serem colocadas a serviço dos cidadãos brasileiros”. Entretanto, o TCU destaca que “as exposições de motivos que acompanham os instrumentos legais para a aplicação de tais reduções nos impostos não se fundamentam em estudos técnicos hábeis a demonstrar a correlação entre a redução do IR e do IPI e os objetivos a serem alcançados”, defendendo que as renúncias sejam “sustentadas por parâmetros técnicos mais bem definidos no que concerne aos objetivos almejados” e determinando ao Ministério da Fazenda que promova estudo técnico para avaliar os resultados obtidos²⁸¹.

Em pedido de reexame, o Ministério da Fazenda fez várias considerações sobre óbices técnicos para a realização dos estudos, o que foi criticado pela Corte de Contas, que afirmou que as avaliações “não são óbices intransponíveis. Na necessária busca pela excelência na Administração Pública, é dever dos agentes procurar converter as dificuldades técnicas em janelas de oportunidades” e lembrou trecho do relatório que embasou o já referido Acórdão 1.205/2014 – Plenário, que afirmava que²⁸²:

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

²⁸⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 713/2014 – Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 26/03/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/03/2014.

²⁸¹ Idem ibidem.

²⁸² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1012/2015 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/04/2015.

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.

Ainda que se trate de iniciativa impulsionada mais pelos efeitos nas transferências constitucionais que pelo empenho de conhecer resultados, merece destaque a tentativa da Câmara dos Deputados de reunir dados sobre as desonerações tributárias realizadas pelo Governo Federal, “especificando os segmentos beneficiados com os respectivos valores e detalhando os efeitos nas transferências de recursos por estado”, para “realização de estudo técnico para avaliar os resultados obtidos com as referidas desonerações, bem como seus efeitos nas transferências constitucionais de recursos aos entes subnacionais”²⁸³.

É interessante mencionar que a maior atenção à necessidade de acompanhar os resultados é, de fato, uma preocupação mais recente. O próprio Acórdão 747/2010 – Plenário, considerado emblemático no controle de renúncias de receitas, restringe-se ao controle da legalidade, especificamente, do atendimento ao art. 14 da LRF, trazendo relevante dado ao afirmar que “o dispositivo começou a ser cumprido apenas a partir do exercício de 2009”²⁸⁴. Mesmo fora do espaço temporal selecionado, esse Acórdão foi examinado, dado que o problema nele analisado voltou à baila, em sede de monitoramento das obrigações predicadas pela Corte, no Acórdão 809/2014 - Plenário, (íntegra da amostra analisada). Nessa nova oportunidade, mesmo depois de quatro anos, o TCU constatou a necessidade de observar as disposições legais²⁸⁵.

Tais dificuldades de fazer cumprir os critérios determinados pela lei predizem que ainda maiores serão os obstáculos à realização do adequado planejamento das políticas, com informações que correlacionem objetivos e medidas adotadas, de modo a possibilitar a aferição de resultados.

A Corte também examinou questões relacionadas aos incentivos criados durante as obras para construção dos estádios de futebol para a Copa do Mundo de 2014, bem como para a implantação da infraestrutura para as Olimpíadas de 2016.

²⁸³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2320/2014 – Plenário, Relator Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 03/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03/09/2014.

²⁸⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 747/2010 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 14/04/2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/04/2010.

²⁸⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 809/2014 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 02/04/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02/04/2014.

Nas situações que trataram de benefícios decorrentes da Copa, o TCU destacou problemas semelhantes aos anteriormente descritos. Afirmou que “não existe novidade. O TCU, nos processos de fiscalização de renúncias tributárias, já vem apontando essas e outras questões há algum tempo. Os benefícios fiscais vêm se tornando cada vez mais recorrentes como mecanismo de fomento de políticas públicas”. Ainda, enfatizou que se trata de “exceções ao sistema tributário de referência”, que têm “finalidades similares às da despesa pública, possuindo uma lógica orçamentária associada” e concluiu que “a estrutura de governança dos recursos subsidiados não está bem definida”, apontando que²⁸⁶:

[...] os problemas identificados no Recopa em muito se assemelham ao já identificado em outros acompanhamentos de renúncias tributárias, julgados pelos Acórdãos 747/2010, 3.43/2012, 2.766/2012, 3.137/2011 e 73/2013, todos do Plenário. Eis as recorrências:

- falhas na definição e uniformização de conceitos;
- baixa transparência;
- ausência de identificação do órgão gestor da renúncia;
- deficiências no acompanhamento dos investimentos realizados pelas empresas beneficiárias da renúncia;
- baixa capacidade dos órgãos gestores para analisar as prestações de contas dos beneficiários de projetos financiados com renúncia de receitas;
- não estabelecimento de objetivos, metas e indicadores que permitam avaliar os resultados alcançados;
- ausência de avaliação de resultados; e
- descumprimento de exigências contidas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De todo modo, não se verifica preocupação com a aferição de resultados, sendo o controle centrado na legalidade²⁸⁷. Por outro lado, indo na contramão de diversos precedentes, em levantamento para “investigar a estrutura de governança, atribuição de responsabilidade e os controles internos da Lei 12.780/2013, que instituiu medidas tributárias aplicáveis às operações diretamente relacionadas à organização ou à realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016”, ao apontar a carência de um órgão responsável pela prestação de contas, a Corte afirmou (de modo bastante questionável) que:

Quanto à execução dessas renúncias, transcrevo trecho do relatório que antecede este voto ao mencionar que “uma vez superada a fase de instituição da renúncia olímpica, não se verifica a necessidade de gestão específica, visto não haver exigência de contraprestação por parte dos beneficiários, além do atendimento aos requisitos para a habilitação”²⁸⁸.

²⁸⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2292/2013 – Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo. Sessão de 28/08/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/08/2013.

²⁸⁷ Também focado no controle de legalidade, especificamente na ausência do relatório de impacto orçamentário: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 529/2015 – Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler. Sessão de 18/03/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/03/2015.

²⁸⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1071/2016 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 04/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/05/2016.

Este trecho reforça a crítica (aprofundada no Capítulo 3 adiante) quanto à inadequação da instituição de benefícios que não exijam aferição de resultados, mas apenas a manutenção das condições de habilitação (ainda que se trate de benefício temporário).

Situação peculiar, em que realmente não faria sentido pensar em aferição de resultados, refere-se aos incentivos de ICMS sem a prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, uma vez que se trata de situação que não encontra amparo legal e que, portanto, incitou a Corte de Contas a realizar um controle quase que exclusivamente de legalidade, na tentativa de mitigar os efeitos da guerra fiscal, apontando, inclusive, inconstitucionalidade da norma que veiculou o incentivo²⁸⁹. Note-se que o próprio TCU reconhece que não tem competência para tratar do tema²⁹⁰.

Aliás, a busca de incentivos que atraiam investimentos a uma determinada localidade e busquem melhorar a empregabilidade e a economia local não é novidade e, para algumas circunstâncias, foi reforçada em diversos aspectos pelo próprio texto constitucional.

Em relação aos incentivos conferidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, percebeu-se que a Corte de Contas não realiza qualquer aferição de resultados²⁹¹, mas também não a desconsidera completamente. Em representação para verificar a qualidade da gestão do MCTI e do MDIC sobre as políticas baseadas em tais renúncias fiscais (voltada ao procedimento para usufruir do benefício), asseverou que se devem direcionar “os esforços de controle prioritariamente para as questões principais, que são os resultados de volumosas renúncias de receitas federais”, suplantando “os limites da acepção literal dos dispositivos legais e regulamentares invocados” e considerando os objetivos das políticas de

²⁸⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1066/2016 – Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer. Sessão de 04/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/05/2016: “edição e promulgação das leis estaduais sem a prévia deliberação do Confaz – evidenciaria inobservância às disposições do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, bem como caracterizaria ofensa ao art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), haja vista que a renúncia de receita não teria sido acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que se iniciaram suas respectivas vigências e nos dois exercícios seguintes”.

²⁹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2142/2014 – Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer. Sessão de 20/08/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20/08/2014: “Vê-se, pois, que, a despeito de não ter competência para adentrar nas questões tributárias inerentes à guerra fiscal com recursos estaduais, o TCU não deve admitir que – sem respeitar os requisitos de responsabilidade na gestão fiscal da receita de impostos – certo ente federado tenha acesso indiscriminado às transferências voluntárias federais, mormente quando se constata que, no presente caso concreto, com possível ofensa aos arts. 11 e 14 da LRF, esse ente estatal não promoveu a efetiva arrecadação do imposto, já que se valeu da indevida concessão de isenção tributária sabidamente inconstitucional e ilegal, além de não promover a necessária estimativa do impacto orçamentário-financeiro com as medidas de compensação sobre o resultado fiscal”.

²⁹¹ Em ocasião onde for realizada ampla auditoria na Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), não se verificou preocupação com os resultados das políticas de fomento. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1846/2013 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 17/07/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17/07/2013.

desenvolvimento regional²⁹². Contudo, a prática demonstra que suas ações não têm sido consonantes a este posicionamento.

Importante ressaltar que o TCU destacou problemas anteriores em relação à atuação da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), uma vez que não parecem ser atendidos os requisitos para usufruto de benefícios na Zona Franca de Manaus (ZFM) e na Área de Livre Comércio (ALC). Quando do internamento de mercadorias (entrada na ZFM ou na ALC), a Suframa deveria realizar fiscalização, para atestar o ingresso dos produtos para obtenção de benefícios fiscais destinados à região e evitar que empresas realizem operações simuladas. Contudo, o Acórdão consigna que “[a]s deficiências nos controles ora detectadas enfraquecem a política de benefícios fiscais, principalmente da Zona Franca de Manaus, pois deixa o modelo sob suspeição de funcionar como área onde ocorre legalização de notas fiscais que usufruem de forma irregular de benefícios fiscais”²⁹³.

Percebe-se que a Administração Pública enfrenta dificuldades até mesmo para garantir um procedimento capaz de avaliar o atendimento pelos particulares dos requisitos necessários à obtenção de determinados benefícios fiscais, o que sinaliza para problemas ainda mais graves no que se refere à sua capacidade de avaliar resultados.

Inclusive, os problemas na concessão de incentivos fiscais são frequentemente analisados pela Corte de Contas. Em situação que enfrentou a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento, abrangendo os incentivos relacionados à Zona Franca de Manaus e da Lei de Informática (Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991) e, também, a imunidade decorrente de concessão de CEBAS, o Tribunal preocupou-se especialmente em aferir se os requisitos legais eram cumpridos pelos beneficiário, mas, novamente, rememorou o Acórdão 1205/2014 – Plenário, que apontou “fragilidades na estrutura da governança das políticas públicas financiadas mediante renúncia de receitas, que vão da ausência de normatização de seu processo de instituição até a ausência de acompanhamento e de avaliação dos resultados advindos da renúncia”²⁹⁴. No caso, o TCU também reafirmou a problemática orçamentária que envolve os gastos tributários.

²⁹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 6225/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 27/09/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27/09/2016.

²⁹³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1107/2018 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 16/05/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16/05/2018.

²⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1270/2018 – Plenário, Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de 06/06/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/06/2018.

O relator, Min. José Múcio Monteiro, apontou para os contínuos déficits fiscais nos últimos anos, que levaram à edição da Emenda Constitucional 95, conhecida como PEC do teto dos gastos, e destacou que há um “esforço para a restrição das despesas públicas, que são a face mais visível da gestão financeira e orçamentária”, mas apontou que “receitas e despesas constituem variáveis de uma mesma equação e que ambas influenciam seu equilíbrio”. Assim, afirmou ser “necessário que os esforços relacionados ao controle dos dispêndios sejam acompanhados de uma rigorosa gestão da arrecadação, que inclui moderação nas decisões de não tributar e uma contínua avaliação dos resultados das políticas públicas pretendidas com a concessão de renúncias”, mas concluiu que ainda há “amplo espaço a ser preenchido no campo normativo e procedimental para que as renúncias tributárias alcancem o mesmo nível de maturidade observado no ciclo das despesas orçamentárias” e seguiu sua análise da seguinte maneira, transcrita para que não se perca a fidelidade aos apontamentos realizados²⁹⁵:

10. Talvez o melhor exemplo das lacunas existentes seja o de que 44% dos gastos tributários constantes do DGT/2018 se referem a políticas públicas para as quais não existe a definição de um órgão gestor responsável pela avaliação dos resultados pretendidos. **O Governo Federal deixa de arrecadar, portanto, mais de R\$ 125 bilhões sob o pretexto de alavancar políticas para as quais sequer cogita mensurar sua repercussão, haja vista a inexistência do mais básico requisito para fazê-lo: a atribuição de tal responsabilidade a um órgão previamente designado.**

11. Indo além, **nem mesmo os gastos tributários associados a órgãos gestores previamente definidos são, no geral, objeto de qualquer avaliação de resultados.**

12. Pode-se dizer, portanto, que as renúncias de receitas permanecem como uma face obscura da política fiscal, que pode albergar práticas anacrônicas em prol de segmentos específicos, não necessariamente associadas ao interesse público, em vista da **quase completa ausência de avaliações que possibilitem afirmar a existência de impactos positivos advindos de sua implementação.**

13. Destaque-se, a propósito, que aproximadamente **85% dos gastos tributários constantes do DGT se referem a renúncias tributárias instituídas sem prazo de vigência.** Esse percentual é significativamente maior quando são observados apenas os gastos tributários não associados a um órgão gestor responsável: 98%. Ou seja, existem R\$ 122 bilhões que se constituem em renúncias de receita instituídas sem prazo de vigência e que não se encontram afetas à gestão de qualquer órgão específico.

14. A situação ganha relevo quando, em tempos de crises, se cogita da ampliação da carga tributária, com a imposição de novos sacrifícios à população, sem que se trave um debate sério acerca da persistência dos gastos tributários, que, se melhor delimitados, teriam o potencial de reduzir significativamente ou até mesmo eliminar o déficit fiscal projetado.

Em diversas situações, o TCU manifesta preocupação com a possibilidade de aferir os resultados das políticas de fomento realizadas por meio de gastos tributários. No entanto,

²⁹⁵ Idem ibidem.

acaba sempre por esbarrar em dificuldades relacionadas à carência de dados que deveriam ser fornecidos pela Administração gestora da política em questão.

Ainda em relação aos benefícios da Lei de Informática, que, nos termos do Acórdão 837/2015 – Plenário, “idealiza o incentivo ao desenvolvimento tecnológico do setor de informática mediante a integração das empresas com instituições de pesquisa e desenvolvimento”, há alguma preocupação com os resultados, a despeito de não se verificar aferição direta pela Corte. Ao examinar convênio entre o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) e a Fundação de Apoio à Capacitação em Tecnologia da Informação (Facti), a Corte afirma que tal vínculo entre empresas e instituições de pesquisa “não é prejudicado na medida em que se garanta que a empresa tenha interesse no projeto para o desenvolvimento de suas atividades, bem como que sejam reportados os resultados obtidos, nos moldes exigidos pela lei”, tendo sido determinado que “as empresas investidoras deverão ser responsáveis pela *‘apresentação de relatórios descritivos das atividades de pesquisa e desenvolvimento previstas no projeto elaborado e dos respectivos resultados alcançados’* ao MTCTI” (grifo no original)²⁹⁶.

Ainda, a Corte de Contas destaca que “no caso da Lei de Informática, a pessoa jurídica que renuncia o IPI é a mesma que aplica a contrapartida exigida pela lei em projetos de P&D” e que a renúncia “de modo algum é a fundo perdido. A continuidade da fruição do benefício depende, nos termos da lei, do atendimento aos requisitos, da comprovação periódica de aplicação da contrapartida e, sobretudo, da aceitação, pela Sepin/MCTIC” dos investimentos efetuados. Desse modo, o TCU ressalta “a importância da fiscalização a cargo do MCTIC, de modo a verificar o atingimento dos propósitos da renúncia fiscal em tela” e enfatiza a “a competência do TCU para avaliar a atuação do MCTIC sobre o tema”²⁹⁷. Ressalte-se que recentemente o Tribunal demonstrou insatisfação ao monitorar determinações do Acórdão 458/2014-TCU-Plenário, tendo afirmado que, decorridos mais de três anos:

[...] ainda não foram estabelecidas metodologias para formulação e planejamento de políticas públicas, de modo a aprimorar as etapas de monitoramento e de avaliação da política pública disposta na Lei de Informática e **não foi definitivamente implementado um sistema de gestão** para automatizar os processos da Lei e servir como ferramenta própria à sua execução, ao seu monitoramento e à **avaliação dos seus resultados**.

²⁹⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 837/2015 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 15/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15/04/2015.

²⁹⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 10244/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Vital do Rêgo, Sessão de 07/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/11/2017.

Ademais, **resultados que poderiam estar sendo monitorados e utilizados como subsídio para avaliação e revisões da política de informática ainda não estão sendo devidamente mensurados por falta de indicadores**, tais como: baixo valor de exportações; exigência de produção local concentrada nas etapas menos nobres da cadeia de valor (montagem e soldagem); ausência de tratamento para os casos de empresas que realizam as etapas mais nobres da cadeia de valor, mas preferiram, por razões econômicas, produzir no exterior; entre outros resultados. Por essas razões, e também pela persistência de outras falhas de governança e gestão da política de TIC [tecnologia da informação e comunicação], os incentivos fiscais concedidos pela Lei têm sido prorrogados sem a avaliação dos impactos sobre a cadeia produtiva de TIC.

Mais uma vez, é possível perceber alguma preocupação da Corte de Contas com os resultados da política, mas não há qualquer ação no sentido de aferi-los, uma vez que o TCU reclama, ao órgão gestor da política, o cumprimento de sua obrigação de desenvolver metodologias e indicadores para tal. Nesse sentido, é importante destacar que os parâmetros para um controle de resultados pela Corte de Contas devem realmente ser fornecidos pelos órgãos responsáveis pela criação da política, fundamentando-se, ainda, em premissas legais. Caso o Executivo e o Legislativo não cumpram sua missão de delinear com objetividade as finalidades de políticas de fomento, cria-se um complicador impossível de ser contornado pela Corte de Contas, afinal, não é sua competência realizar escolhas legislativas, tampouco opinar sobre decisões discricionárias dos gestores de políticas públicas. Ademais, o cenário agrava o risco (frequentemente materializado nas decisões da Corte) de acarretar a postura voluntariosa do TCU, que busca se substituir aos órgãos gestores e ao legislador, e acaba por se imiscuir em assuntos que não lhe competem, gerando uma problemática competição institucional e graves conflitos entre as competências de órgãos com funções distintas (este tema aprofundado ao longo do Capítulo 3, que apresenta críticas à atuação do Tribunal).

Dois casos pontuais surgiram em meio à amostra de acórdãos examinada. Em relatório de monitoramento de auditorias operacionais realizadas no Programa Universidade para Todos (Prouni) e no Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior (FIES), conforme determinação do Acórdão 637/2012 – Plenário, recordou-se a recomendação para “combater a ociosidade de vagas oferecidas pelo Prouni e propor um mecanismo de isenção fiscal mais justo, tendo em vista que, no contexto anterior, as Instituições de Ensino Superior, ao aderirem ao programa, obtinham a totalidade da isenção prevista, independentemente da quantidade de bolsas ofertadas” e destacou-se o elevado grau de cumprimento das determinações do Tribunal, demonstrando uma das situações em que, ainda que não tenha

diretamente aferido resultados, a preocupação do TCU com a eficiência da política impulsionou uma melhora no programa²⁹⁸.

O outro tema que apenas surgiu uma vez refere-se a uma renúncia previdenciária, que é a desoneração da folha de pagamentos, a qual, nos termos do Acórdão examinado “alinha-se às políticas governamentais de incentivo aos investimentos e agregação de valor à indústria nacional”, de modo que “os valores decorrentes desse benefício têm se mostrado crescentes”. Contudo, o controle realizado não se preocupou com quaisquer resultados, mas apenas com o atendimento à Solicitação do Congresso em relação aos dados que demonstrassem se o Governo Federal estava cumprindo sua promessa de compensar o Fundo do Regime Geral de Previdência Social – FRGPS nos valores correspondentes às renúncias, o que se provou não ter sido cumprido²⁹⁹.

b. Incentivos com resultados usufruídos por terceiros

Chega-se às ocasiões que acabaram por configurar parcela relevante dos achados de pesquisa: **aquelas em que o resultado do incentivo é usufruído por terceiro que não aquele que deixou de pagar o tributo**. Foram identificadas ações de controle no âmbito do fomento instrumentalizado pela Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006), pela Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993) e, principalmente, pela Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991).

Dois Acórdãos examinam o fomento instrumentalizado pela Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006). O primeiro conduz auditoria de amplo espectro, partindo da seleção dos projetos incentivados até as prestações de contas e passando pelo acompanhamento da execução. No caso, a Corte não demonstrou preocupação com os resultados. Apenas um trecho do relatório faz breve menção ao §3º do art. 33 do Decreto 6.180, de 3 de agosto de 2007 (Regulamento da Lei), que determina que “a avaliação [técnica dos projetos] referida neste artigo comparará os resultados esperados e atingidos, os objetivos previstos e alcançados, os custos estimados e reais e a repercussão da iniciativa na comunidade e no desenvolvimento do esporte”³⁰⁰.

²⁹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2873/2013 – Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 23/10/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/10/2013.

²⁹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2247/2013 ATA 32/2013 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 21/08/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21/08/2013.

³⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 92/2013 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman. Sessão de 31/01/2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31/01/2013.

Em outra ocasião, a despeito de terem sido constatados a execução do projeto e seu resultado, tais aspectos foram completamente desconsiderados em função de vícios na documentação da prestação de contas³⁰¹. Ou seja, verifica-se que a aferição dos resultados é considerada como mera formalidade, sendo deixada de lado em função de deficiências nos aspectos formais da prestação de contas.

Esta situação remete ao controle exercido pelo TCU em relação à concessão de subvenções: buscando identificar o nexo entre os recursos obtidos pelo particular e as despesas realizadas, por meio da análise de notas fiscais apresentadas pelos beneficiários.

Casos emblemáticos que examinam renúncias de receita desta forma referem-se aos incentivos fiscais concedidos por meio da Lei Rouanet³⁰², da Lei do Audiovisual e da Lei do Esporte, que permitem que seja identificado o projeto para o qual os recursos foram destinados e a exata quantia transferida.

Tem-se, portanto, de forma semelhante ao que ocorre para as transferências de recursos realizadas de modo direto, um controle geralmente focado nos meios e não nos resultados obtidos com o projeto fomentado, o que muitas vezes leva à aplicação de multas e penalidades de devolução dos recursos recebidos, sem que se observe o quanto foi efetivamente empregado. Ainda, a despeito de o TCU geralmente indicar o Ministério da Cultura e a Ancine como entidades fiscalizadas, em praticamente a totalidade dos casos, o controle incide diretamente sobre a entidade privada responsável pela execução do projeto com os recursos públicos recebidos, mais uma vez remetendo ao modo como o controle é geralmente exercido sobre as transferências de recursos³⁰³.

Em grande parte dos casos, a Corte de Contas realiza um **controle formal**, focado na checagem dos documentos comprobatórios da realização da despesa, deixando de lado qualquer exame de resultados, para privilegiar a apresentação das notas fiscais dos gastos efetuados. Em diversos outros casos, o TCU pune a omissão no dever de prestar contas³⁰⁴,

³⁰¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 8098/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler. Sessão de 10/12/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10/12/2014.

³⁰² Por todos, BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2906/2017- Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 12/12/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12/12/2017.

³⁰³ Os debates acerca do âmbito de atuação do TCU sobre os particulares, bem como sobre a possibilidade de aplicação de penalidades sobre os particulares, são abordados brevemente no item 3.1.2 do Capítulo 3.

³⁰⁴ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 176/2014– Segunda Câmara, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 28/01/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/01/2014; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 378/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 11/02/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/02/2014; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2784/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer. Sessão de 18/06/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/06/2014; (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4536/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 02/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02/09/2014; (v) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4778/2014 – Primeira Câmara, Relator:

sendo raros os casos em que tal falha é afastada em função da comprovação do resultado³⁰⁵. Em tantos outros, o foco reside na análise do “nexo causal” entre os valores aprovados e os constantes dos documentos comprobatórios da realização dos gastos³⁰⁶ ou na afirmação de irregularidades na comprovação da aplicação dos recursos, por meio de notas fiscais³⁰⁷.

Em algumas situações, o Tribunal alega que não recebeu provas dos resultados e da execução do objeto, tomando sua decisão com base em falhas na documentação relativa à execução do projeto³⁰⁸. Por outro lado, há casos em que o TCU acaba por desconsiderar

Min. Benjamin Zymler. Sessão de 09/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09/09/2014; (vi) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1573/2015 – Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes. Sessão de 14/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/04/2015; (vii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3459/2015– Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro. Sessão de 23/06/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23/06/2015; (viii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3631/2016 – Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer. Sessão de 22/03/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/03/2016

³⁰⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3681/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes. Sessão de 22/07/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/07/2014; BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 828/2014 Ata 6/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 11/03/2014

³⁰⁶ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 460/2014– Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues. Sessão de 11/02/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11/02/2014; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 995/2014– Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler. Sessão de 18/03/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/03/2014; (iii) ACÓRDÃO 4687/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro. Sessão de 09/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09/09/2014; (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5097/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas. Sessão de 16/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16/09/2014; (v) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2471/2015 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 05/05/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05/05/2015; (vi) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9370/2017 – Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 17/10/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17/10/2017;

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4738/2018 – Primeira Câmara, Relator: Ministro Bruno Dantas. Sessão de 22/05/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/05/2018.

³⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5994/2014 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 07/10/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/10/2014; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5759/2015 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler. Sessão de 29/09/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/09/2015; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 4133/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 28/06/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/06/2016;

³⁰⁸ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9058/2017 – Primeira Câmara, Relator: Ministro Bruno Dantas. Sessão de 26/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/09/2017; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3618/2015 – Segunda Câmara, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 07/07/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/07/2015; (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 8623/2016– Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro. Sessão de 19/07/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19/07/2016; (iv) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 10757/2016 – Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes. Sessão de 20/09/2016 **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20/09/2016; (v) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 6686/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Weder de Oliveira. Sessão de 25/10/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25/10/2016; (vi) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 11944/2016 – Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro. Sessão de 08/11/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08/11/2016; (vii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 7426/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas. Sessão de 29/11/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/11/2016; (viii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 7591/2016 – Primeira Câmara, Relator: Min. Weder de Oliveira. Sessão de 06/12/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06/12/2016; (ix) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2857/2018 – Segunda Câmara, Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Sessão de 24/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24/04/2018; (x)

provas dos resultados e da execução do objeto ante algum problema formal relacionado aos documentos comprobatórios dos gastos³⁰⁹, privilegiando os controles formais (para o que, inclusive, são mencionados frequentemente diversos precedentes da Corte) e sendo incisivo ao determinar que:

[...] conforme a jurisprudência desta Corte, **a mera execução física do objeto ou de parte dele, por si só, não comprova que os recursos foram aplicados corretamente**, cabendo ao responsável demonstrar o nexo causal entre os recursos que lhe foram repassados e as despesas referentes à execução, demonstrando por meio de documentos idôneos a boa e regular aplicação dos recursos recebidos. Nessa linha de entendimento, citam-se os Acórdãos 5486/2011-TCU-1ª Câmara, 3501/2010-TCU-2ª Câmara e 2342/2008-TCU-2ª Câmara, de modo que, realmente, não podem ser aceitas despesas desacompanhadas de documentação fiscal idônea³¹⁰.

Nestas situações, é menos complexo avaliar os resultados obtidos com o fomento. Contudo, é interessante observar que, mesmo em alguns casos em que os resultados são constatados, o TCU opina pela reprovação das contas em função de questões mais relacionadas à legitimidade do gasto. Veja-se o seguinte trecho:

6. Em sua manifestação regimental, o representante do Ministério Público junto ao TCU divergiu parcialmente da proposta apresentada pela secretaria especializada por entender que o presente processo merece encaminhamento semelhante ao adotado no Acórdão 3.681/2014-TCU- Segunda Câmara. Ou seja, apesar de parte das despesas glosadas na fase interna da TCE e pela unidade instrutora deste Tribunal estarem em desacordo com art. 35 da Portaria 46/1998 do Minc, o *parquet* ponderou que os itens impugnados guardam razoável relação com a natureza do projeto – que foi executado –, portanto não se poderia falar em débito com relação à referida parcela.

7. Em que pese o zeloso pronunciamento do douto procurador, acolho o exame e as conclusões alcançadas pela Secex-SP e adoto seus argumentos como minhas razões de decidir, consoante considerações que exponho a seguir.

8. Existe uma estrutura legislativa e normativa que acompanha os incentivos fiscais do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), à qual os projetos culturais fomentados devem estrita obediência. A aderência aos normativos permite maior transparência e controle dos gastos, minimizando a utilização indevida dos recursos federais.

9. Ademais, não se pode desconsiderar a análise prévia realizada pelo MinC ao autorizar limites de gastos por tipo de despesa, à vista da razoabilidade e características de cada projeto e conforme critérios técnicos da área cultural, sob pena de se desvirtuar completamente os projetos durante a fase de execução, mediante utilização dos recursos federais captados de forma livre e subjetiva, conforme o juízo de conveniência do beneficiário.

10. Verifico um trabalho crescente do Ministério da Cultura em orientar o proponente por meio de sítio eletrônico, manuais, aplicativos para *smartphones*,

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3202/2018 – Segunda Câmara, Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Sessão de 02/05/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02/05/2018;

³⁰⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 5944/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. Weder de Oliveira. Sessão de 21/10/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21/10/2014

³¹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 9058/2017 – Primeira Câmara, Relator: Ministro Bruno Dantas. Sessão de 26/09/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26/09/2017.

dentre outros. A proposta do projeto cultural é feita com ampla liberdade e submetida à aprovação do MinC. Após aprovado, no entanto, o orçamento só pode ser alterado, complementado ou remanejado com a expressa autorização do órgão concedente³¹¹.

Tais situações muito se assemelham ao controle realizado sobre as transferências de recursos, de modo que são raros os casos em que a Corte considera os resultados e a execução do objeto como causa mitigadora de problemas formais na apresentação dos documentos referentes à prestação de contas³¹².

2.2.2.3. Síntese das constatações sobre o controle de incentivos tributários

Em relação ao controle do fomento por incentivos tributários, apurou-se que os casos que examinam o fomento diretamente devem ser divididos conforme duas categorias: (a) quando o incentivo é usufruído diretamente pelo beneficiário, e (b) quando o benefício financeiro oriundo da isenção fiscal é usufruído por um terceiro, que recebe os recursos de forma idêntica a uma transferência (como é o caso da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte).

Ao considerar a amostra como um todo, observa-se incidência significativa do controle exercido diretamente sobre fomento pela via dos incentivos fiscais (96 de um total de 240 julgados localizados na busca). Entretanto, ao se desconsiderar os casos que mais se assemelham a transferências, não somente o número de acórdãos cai vertiginosamente (para somente 19 dos 96 que examinam diretamente políticas de fomento), como também nenhum deles afere resultados e apenas sete demonstram preocupação com o tema, conforme a seguinte distribuição:

³¹¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1989/2018 – Primeira Câmara, Relator: Ministro Bruno Dantas. Sessão de 13/03/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13/03/2018.

³¹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3681/2014 – Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 22/07/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22/07/2014.

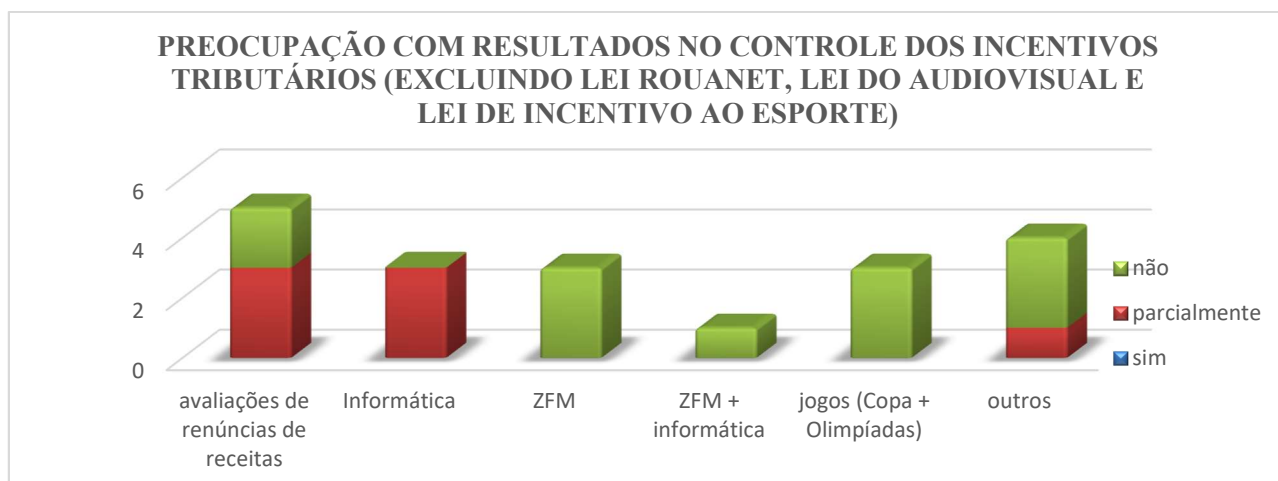


Gráfico 10: Preocupação com resultados no controle dos incentivos tributários (excluindo Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e Lei de Incentivo ao Esporte)

Diferente do que ocorreu para as transferências, no caso dos incentivos tributários não se observa uma contradição relevante na postura da Corte quando controla diretamente a utilização de instrumentos de fomento e quando realiza fiscalizações mais abrangentes.

	Acórdãos que demonstram preocupação com resultados	Acórdãos que ignoram aferição de resultados
Controle amplo que engloba o fomento	33%	67%
Controle sobre o fomento (total)	48%	52%
Para Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e Lei de Incentivo ao Esporte	51%	39%
Demais incentivos	37%	63%

Tabela 5: Comparação entre preocupações com a aferição de resultados em acórdãos que incluem e que enfocam o fomento por incentivos tributários

No entanto, os 48% que demonstraram preocupação com resultado representam um total de 46 acórdãos, dos quais 39 consistem em casos envolvendo os três diplomas legais que determinam que o benefício será usufruído por um terceiro (que não aquele que obteve a isenção), o que tenderia a mascarar o resultado, pois eles incluem a simples verificação do cumprimento do objeto como uma preocupação com resultados (assim como foi considerado para as hipóteses de transferências de recursos). Por esta razão, foram indicadas na tabela as proporções correspondentes a cada categoria de incentivos.

Ressalte-se que, a despeito de 51% dos acórdãos referentes aos incentivos que beneficiam projetos de terceiros terem demonstrado preocupação com resultados, no sentido de cumprimento do objeto aos quais se propunham, nenhum deles deixou de realizar

controles formais sobre a aplicação dos recursos, conferindo notas fiscais e o nexo de causalidade entre as despesas realizadas e os recursos recebidos, nos mesmos moldes anteriormente constatados para o controle de transferências.

Por outro lado, em relação aos 37% que se importam com os resultados quando do controle de incentivos tributários usufruídos diretamente pelo beneficiário, apenas dois tratam de controle exercido sobre a atuação do particular.

Conclui-se, portanto, que, nos casos de incentivos tributários cujos resultados são usufruídos diretamente sobre o beneficiário, poucos são os controles exercidos sobre a aplicação dos recursos economizados; de outro modo, nas situações em que o incentivo tributário gera recursos a serem aplicados em projetos de terceiros, há frequente incidência de múltiplos controles, os quais incluem tanto os aspectos formais, de meios, sobre o nexo causal entre as despesas realizadas e a aplicação dos recursos recebidos, como também acabam por examinar o cumprimento do objeto.

2.3. Panorama geral e natureza dos problemas encontrados: a panaceia dos procedimentos de controle do fomento pelo TCU

2.3.1. Preliminarmente: teoria e prática na aplicação dos procedimentos de fiscalização

Antes de tratar das questões referentes ao controle dos mecanismos de fomento, é importante tecer um breve comentário acerca do aspecto formal-procedimental do controle exercido pelo TCU.

Finalizada a análise, nota-se que a própria Corte de Contas trata os instrumentos de fiscalização de forma desorganizada e sem muito critério.

No item 2.1.2 do Capítulo 2, foi detalhado que os procedimentos aptos a fiscalizar subvenções consistem em levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, além de prestações e tomadas de contas. Por sua vez, para as renúncias de receita, apesar de ser apontada uma preferência para auditorias, inspeções e acompanhamentos, além de prestações e tomadas de contas, não se exclui a possibilidade de utilizar os outros procedimentos aplicáveis às subvenções.

Contudo, há peculiaridades de duas ordens no sistema de busca disponibilizado pelo TCU em sua página na internet: (i) confusão entre os instrumentos de fiscalização e a

indicação da iniciativa de fiscalização; e (ii) referência a tipos de procedimentos não previstos no Regimento Interno da Corte.

É importante mencionar que os referidos instrumentos de fiscalização não deveriam ser confundidos com a designação que se refere à iniciativa da fiscalização, que pode ser própria da Corte de Contas³¹³, por solicitação do Congresso Nacional³¹⁴, mediante denúncia de cidadão, partido político, associação ou sindicato³¹⁵ ou por representação pelos órgãos legitimados³¹⁶, uma vez que, para as questões que não sejam de iniciativa própria, o Regimento determina o emprego dos instrumentos de auditoria ou de inspeção (conforme art. 240 já referido, aplicável a denúncias e representações, c/c art. 232³¹⁷, aplicável às solicitações do Congresso Nacional).

Entretanto, o sistema de pesquisa de jurisprudência do TCU trata todos como “tipos de processos”. Por outro lado, nenhum dos Acórdãos localizados refere-se a um procedimento de inspeção, o que denota a referência à iniciativa de fiscalização como se fosse tipo processual. Trata-se de procedimento igualmente relevante quando comparado aos demais, cuja realização é regulada pela Portaria - SEGECEX nº. 29, de 9 de dezembro de 2010 e que é indicada pela própria Corte, em seu site na internet, como “instrumento próprio para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, legitimidade e economicidade de fatos da administração e atos administrativos praticados por qualquer responsável sob sua jurisdição”³¹⁸. Tal cenário, por si só, já denota que a própria Corte não segue com rigor a conceituação posta em seu Regimento.

³¹³ Art. 230. O Tribunal, no exercício de suas atribuições, poderá realizar, por iniciativa própria, fiscalizações nos órgãos e entidades sob sua jurisdição, com vistas a verificar a legalidade, a economicidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade de atos, contratos e fatos administrativos.

³¹⁴ Art. 231. O Tribunal apreciará, em caráter de urgência, os pedidos de informação e as solicitações previstas nos incisos II a V do art. 1º, que lhe forem endereçados pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou pelas respectivas comissões.

³¹⁵ Art. 234. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

³¹⁶ Art. 237. Têm legitimidade para representar ao Tribunal de Contas da União: I – o Ministério Público da União, nos termos do art. 6º, inciso XVIII, alínea c, da Lei Complementar nº 75/93; II – os órgãos de controle interno, em cumprimento ao § 1º do art. 74 da Constituição Federal; III – os senadores da República, deputados federais, estaduais e distritais, juízes, servidores públicos e outras autoridades que comuniquem a ocorrência de irregularidades de que tenham conhecimento em virtude do cargo que ocupem; IV – os tribunais de contas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, as câmaras municipais e os ministérios públicos estaduais; V – as equipes de inspeção ou de auditoria, nos termos do art. 246; VI – as unidades técnicas do Tribunal; e VII – outros órgãos, entidades ou pessoas que detenham essa prerrogativa por força de lei específica.

³¹⁷ Art. 232. Nos termos dos incisos IV e VII do art. 71 e § 1º do art. 72 da Constituição Federal, são competentes para solicitar ao Tribunal a prestação de informações e a realização de auditorias e inspeções:

³¹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Inspeções. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/inspecao.htm>. Acesso em abril de 2018.

Adicionalmente, averiguou-se a confusão entre a nomenclatura dos procedimentos e o conteúdo abrangido pela ação de fiscalização, como nos casos em que a Corte faz referência aos procedimentos “desestatização” e “pensão civil”.

Apesar de parecer fugir ao escopo desta pesquisa, esta constatação foi relevante ao predicar que a metodologia de seleção de acórdãos fosse ampla para abranger todos os tipos de procedimento, uma vez que não se poderia garantir que não surgiriam resultados para além dos procedimentos indicados no Regimento Interno como aqueles adequados ao controle do fomento financeiro.

2.3.2. Exame da adequação da hipótese

Ao concluir o exame da atuação do Tribunal de Contas da União quanto ao controle dos instrumentos de fomento, confirma-se o cenário inicialmente previsto na hipótese descrita no item ‘b’ da introdução, qual seja, há falta de isonomia no tratamento dos particulares que se beneficiam dos mecanismos diferentes de fomento financeiro ora estudados, a despeito de o impacto para os cofres públicos ser semelhante.

Tal hipótese foi formulada com base em duas presunções. A primeira teve como base a suposição de que há maior dificuldade de se avaliar os resultados de incentivos fiscais, pois não é simples estimar o quanto deixou de ser direcionado aos cofres públicos e como os valores se converteram em resultados. A segunda, fundada em verificações frequentes da jurisprudência da Corte, partiu de observações quanto ao recorrente emprego de controles formais, de procedimentos, em detrimento do controle de resultados, nos casos em que o TCU examina transferências de recursos públicos.

Tanto a hipótese, como as duas suposições que a fundamentaram mostraram-se válidas. Adicionalmente, em meio às análises, constatou-se uma terceira razão também apta a embasar a mesma hipótese: há problemas de (falta de adequado) planejamento para as políticas de fomento³¹⁹.

Iniciando pela segunda, de modo resumido, apurou-se que a maioria das decisões referentes aos instrumentos de transferência de recursos não se preocupa com a aferição dos resultados das políticas de fomento (65 de 88 acórdãos). Por outro lado, praticamente na totalidade dos casos, especialmente aqueles que fiscalizam entidades do terceiro setor, demonstra-se o exercício de controles formais (por meio da checagem de notas fiscais e

³¹⁹ Abordado em maiores detalhes no item 3.1.2 do Capítulo 3.

recibos), para examinar o nexo causal entre as despesas efetivamente realizadas e a aplicação dos recursos transferidos (pois mesmo nos que atentam a resultados ou, pelo menos, ao cumprimento do objeto, tais controles não são desprezados – contrariamente, são geralmente privilegiados, em detrimento dos resultados).

As principais exceções percebidas são os casos de entidades com fins lucrativos que receberam subvenções econômicas, que parecem receber atenção maior da Corte quanto aos resultados alcançados. Conforme mencionado no item 2.2.1.3 deste Capítulo (especificamente sobre o gráfico 5), esse comportamento parece ser influenciado pela presença de parâmetros voltados aos resultados obtidos desde a criação da política pelo órgão gestor. Acredita-se, ainda, que políticas voltadas a empresas têm grandes chances de insucesso quando mal delineadas, quando se considera o maior risco resultante do subjetivismo. Adicionalmente, a discrepância em relação às entidades sem fins lucrativos também pode ser influenciada pela premissa de que as transferências ao terceiro setor geram maior desconfiança, em função do histórico de problemas anteriores envolvendo ONGs, levando a Corte a realizar controles mais rigorosos (ainda que não razoáveis), bem como pela presença de políticas formuladas sem a fixação de parâmetros adequados.

Assim sendo, diversos julgados centram-se no exame da legalidade e do atendimento a outros princípios formais, deixando de lado questões como economicidade e eficiência. A maioria das decisões apega-se, essencialmente, ao exame das notas fiscais e recibos que comprovem a realização da despesa, bem como no nexo de causalidade com os recursos transferidos, buscando tão somente identificar onde foram efetivamente empregados os valores recebidos.

Não se quer dizer que se deva ignorar a legalidade ou a observância a outros princípios que devam reger a atividade, mas que um dos principais critérios que deveria servir de baliza à análise da efetividade da política de fomento costuma ser deixado de lado. Ou seja, deixa-se de lado o exame da prestação realizada pelo particular e dos resultados eventualmente obtidos em favor do interesse público, para que se privilegie a checagem da conformidade das notas fiscais apresentadas.

A suposição relativa à maior dificuldade de se avaliar os resultados de incentivos tributários, em função da complexidade envolvida para estimar o valor renunciado pelo Poder Público, foi validada pela pesquisa em relação à maioria expressiva dos incentivos tributários, cujos resultados são usufruídos diretamente pelo beneficiário. Por outro lado, há que se destacar que, em relação ao grupo de incentivos oferecidos a um determinado grupo de particulares (por meio de desonerações no seu Imposto de Renda) para beneficiar projetos

de terceiros (Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e Lei de Incentivo ao Esporte), o controle pelo TCU funciona de modo bastante próximo ao controle das transferências (ainda que menos severo). Inclusive, porque a própria mecânica destes incentivos remete a uma transferência de recursos (uma vez que o desconto aplicado no Imposto de Renda está condicionado a uma transferência ao projeto fomentado) e, portanto, nestes casos, sabe-se exatamente qual é o valor dos recursos recebidos pelo particular beneficiário da política.

O controle da aplicação dos recursos decorrentes destes três diplomas legais é mais brando que o controle empregado sobre os instrumentos de transferências de recursos. O paralelo traçado entre os convênios celebrados para execução de eventos de apoio ao turismo e os patrocínios conferidos no âmbito da Lei Rouanet e do Audiovisual permite verificar a incidência de uma multiplicidade maior de controles procedimentais nos casos dos convênios, ainda que ambas as situações sejam análogas.

Enquanto nos casos de patrocínio cultural e audiovisual o TCU sequer questiona a cobrança de ingressos, a Corte julgou irregulares as contas do particular em diversas situações em que foram celebrados convênios para a execução de eventos, em função da falta de comprovação da aplicação ou da devolução da parcela dos recursos arrecadados com a venda de ingressos, ou ainda, afirmou que tal cobrança determina o caráter privado do evento. É evidente que tal disparidade não decorre de problemas unicamente no posicionamento do TCU, mas também da normatização das políticas de fomento (conforme aprofundado no item 3.1.2 do Capítulo 3).

Dentre os acórdãos cujo enfoque residiu diretamente sobre o controle do fomento pela via dos incentivos tributários (96 no total), relevante maioria refere-se a incentivos disciplinado pelos três diplomas legais ora referidos (77 acórdãos). Excluindo estes casos, restariam pouquíssimos casos (19 julgados) que tratam de controle de instrumentos de incentivo tributário, dos quais 12 não dão qualquer atenção à aferição de resultados, enquanto os restantes apenas o fazem de modo tangencial.

Adicionalmente, há que se registrar que o Regulamento do Imposto de Renda prevê outras hipóteses de incentivos que autorizam descontos no Imposto de Renda de pessoas físicas e jurídicas, como forma de incentivar doações³²⁰ (ainda que seu funcionamento não

³²⁰ Refere-se, além de incentivos para doações de recursos, por pessoas físicas a fundos públicos, como o **Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente** e aos **Fundos do Idoso** e ao “**Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência**” (Art. 80. Do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no art. 79, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12; Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, art. 1º; e Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 4º): [...] III - as contribuições feitas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais e municipais, de que tratam o art. 98 ao art. 101; IV - as contribuições

seja idêntico ao dos incentivos para cultura, audiovisual e esportes). No entanto, os demais não surgiram em meio aos acórdãos localizados, o que sinaliza para um controle raro, ou talvez inexistente, pelo TCU. Compreende-se que não há competência do TCU sobre os particulares que realizam doações a fundos públicos³²¹. Neste caso, a competência da Corte recai diretamente sobre os gestores, quanto ao modo de administração dos recursos recebidos, o que foge ao conceito estrito de fomento ora adotado, que apenas considera a atuação por particulares. Contudo, há programas que funcionam de modo análogo aos três diplomas legais acima referidos, como Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - Pronon e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - Pronas/PCD, em que o particular que usufrui da isenção também transfere recursos para execução de projetos e ações por terceiros (no caso, entidades sem fins lucrativos). Ou seja, tais programas integram o grupo de incentivos usufruídos por terceiros, mas não integraram a amostra de acórdãos examinada.

A conclusão é que são raros os controles aplicados sobre o fomento realizado por meio de incentivos tributários e verifica-se que, nas escassas situações em que há controle, não há adequada atenção aos resultados.

Por conseguinte, merece alguns ajustes a afirmação apresentada no item 'b' da introdução (como decorrência natural da hipótese colocada), de que a comparação dos deveres dos beneficiários de ambas as classes de fomento financeiro demonstraria um ônus maior ao particular que recebe transferências de recursos públicos do que àqueles que se beneficiam dos incentivos tributários. A assertiva é integralmente válida para o grupo de incentivos usufruídos diretamente pelo beneficiário. Contudo, também se impõe uma carga relevante sobre os particulares que recebem recursos decorrentes dos incentivos tributários oferecidos com fundamento na Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e na Lei de Incentivo ao

feitas aos Fundos do Idoso nacional, distrital, estaduais e municipais, de que tratam os art. 102 e art. 103; [...] IX - as doações e os patrocínios diretamente efetuados em prol de ações e serviços desenvolvidos no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - Pronon e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - Pronas/PCD, de que trata o art. 114.); e as doações de pessoas jurídicas às ações anteriormente mencionadas a ao “**Programa de Alimentação do Trabalhador**” (Art. 226. Para fins de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo e os incentivos de dedução do imposto relativos (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º, § 1º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 34; Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º; Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, art. 44 e art. 45; Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º; Lei nº 11.770, de 2008, art. 5º; e Lei nº 12.213, de 20 janeiro de 2010, art. 3º): I - às despesas de custeio do PAT; II - às doações realizados a título de apoio aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso; [...]; IV - ao vale-cultura distribuído no âmbito do Programa de Cultura do Trabalhador; [...]).

³²¹ A fiscalização, nestes casos, fica adstrita à Receita Federal, que deve averiguar a conformidade entre valores doados e os descontos realizados no imposto pago.

Esporte, também sujeitos a múltiplos controles, de forma próxima ao que ocorre para as transferências, ainda que menos severa.

Em uma escala de ônus impostos pelo controle do TCU aos particulares que se beneficiam de políticas de fomento, pode-se dizer que se tem (i) em um extremo, os particulares que se beneficiam diretamente dos incentivos fiscais (com carga de responsabilidades praticamente nula, devendo apenas manter as condições que deram ensejo a usufruir da desoneração), e (ii) em outro extremo, as entidades sem fins lucrativos que recebem transferências de recursos por meio de subvenções sociais, convênios e termos de parceria.

Entre as duas extremidades (mas se aproximando do rigor aplicado às transferências ao terceiro setor), podem-se situar (iii) os particulares que recebem recursos oriundos dos incentivos tributários conferidos a outrem por meio da Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e Lei de Incentivo ao Esporte, bem como (iv) as empresas com fins lucrativos que receberam subvenções econômicas.

Visualmente, tem-se a seguinte situação:

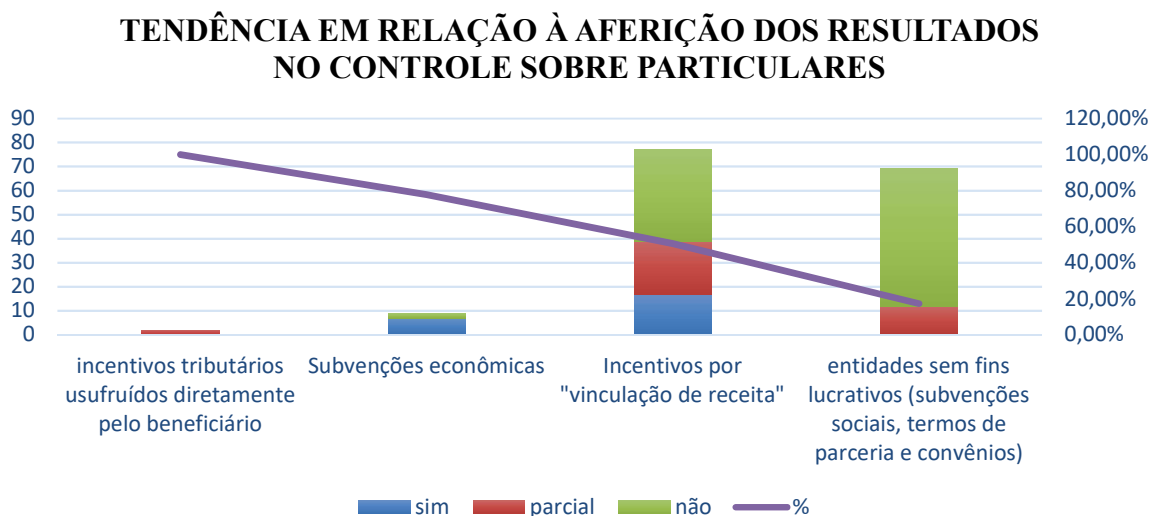


Gráfico 11: Tendência em relação à aferição de resultados no controle sobre particulares

O eixo à esquerda representa os números absolutos de acórdãos em cada situação, e a linha lilás referente ao eixo à direita e representa a preocupação com os resultados (em termos percentuais), que, por sua vez, é inversamente proporcional aos riscos do particular que se beneficia do mecanismo

No caso dos incentivos tributários usufruídos diretamente pelo beneficiário, o controle do TCU é escasso e, na realidade, apenas foi verificado em duas situações que demandavam contrapartida (em decorrência da necessidade de comprovar investimentos em pesquisa e desenvolvimento, nos termos da Lei de Informática³²²). Em ambas as situações, houve alguma atenção aos resultados³²³. Por outro lado, os casos de entidades sem fins lucrativos que se beneficiam de transferências (por subvenções sociais, convênios, termos de parceria) são numerosos e raramente observam resultados.

Tal cenário está alinhado a alguns fatos já abordados brevemente. No caso dos incentivos tributários usufruídos diretamente pelos particulares, a baixa preocupação com o exame do emprego dos recursos e a maior atenção aos resultados gerais (nas raras vezes em que o controle é exercido sobre este tipo de fomento) decorrem da própria estrutura do mecanismo, que determina uma maior complexidade (ou até a inviabilidade) ao exercício regular do controle. No caso das subvenções econômicas – grupo com a segunda maior presença de atenção aos resultados – acredita-se que a estrutura do mecanismo também tenha grande influência, uma vez que uma empresa (cujo objetivo é o lucro) dificilmente aderiria a um benefício que a obrigaria a abrir sua contabilidade à realização de controles meramente formais, sem qualquer apego aos resultados – e eventual falta de adesão demonstraria total ineficácia da política.

Passando aos incentivos que denominamos por “vinculação de receita”, já há um maior apego a controles formais e menor preocupação com os resultados, em decorrência da facilidade de se exigir o detalhamento de como foram empregados os recursos. Tal cenário torna-se ainda pior no caso das entidades sem fins lucrativos que usufruem de recursos públicos, potencialmente, em decorrência do já mencionado histórico de ONGs fantasmas e de corrupção³²⁴ que, possivelmente, atrai maior desconfiança em relação a estas instituições.

Falta, portanto, coerência não apenas no tratamento dos particulares que se beneficiam de diferentes instrumentos de fomento, como também se verificam incoerências no tratamento daqueles que se utilizam de mecanismos semelhantes. Ainda que se analise somente o controle sobre renúncias de receitas ou apenas sobre os instrumentos de

³²² Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991.

³²³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 10244/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 07/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07/11/2017; BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 837/2015 Ata 13/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 15/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15/04/2015.

³²⁴ Vide item 2.2.1.

transferência, constata-se desequilíbrio na atuação do controle, que raramente se preocupa com a aferição dos resultados.

Desse modo, constata-se grande desequilíbrio na realização do controle dos diferentes instrumentos de fomento, o que demonstra não apenas um problema na própria realização do controle, mas, principalmente, falhas em etapa anterior, quando da formulação das políticas públicas baseadas no fomento, decorrente tanto de problemas normativos, quanto da ausência de adequado planejamento (tratados no item 3.1.2 do Capítulo 3).

CAPÍTULO 3. ANÁLISE DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS E PROPOSTAS PARA SUA MITIGAÇÃO

3.1. Lições a partir dos problemas encontrados

Antes de examinar as consequências dos problemas constatados a partir da análise da atuação do TCU, é importante ressaltar dois “*achados de pesquisa*” que não haviam sido previstos no momento do desenvolvimento da hipótese e dos objetivos deste trabalho.

Faz-se referência inicialmente à percepção de que não é possível generalizar os incentivos tributários como uma única categoria de instrumentos de fomento financeiro por renúncia de receita tributária, uma vez que há institutos que guardam grandes semelhanças com a mecânica das transferências de recursos, os quais são aqui classificados como mecanismos de fomento por “vinculação de receitas”³²⁵.

Outra questão surgida quando do aprofundamento dos estudos de casos da Corte de Contas refere-se à recorrente referência a problemas que não decorrem somente da atuação do TCU, como as falhas de governança e a falta de capacidade institucional dos órgãos da Administração, bem como as deficiências na legislação de base e a carência de adequado planejamento das políticas de fomento.

3.1.1. Existência de incentivos tributários que equivalem a uma “vinculação de receitas”

A referência a incentivos tributários cuja mecânica de controle mais se assemelha ao das transferências consiste em observação não diretamente relacionada ao exercício do controle dos instrumentos de fomento, mas às diversas formas de delinear estas políticas, o que é igualmente relevante para os fins ora propostos, de avaliar a isonomia no tratamento dos particulares sujeitos a situações análogas.

Tomando a amostra de acórdãos examinada, há diversas situações que envolveram os incentivos de desonerações do Imposto de Renda de pessoas físicas e jurídicas, decorrentes da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte

³²⁵ Trata-se dos mecanismos da Lei Rouanet, da Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte (já mencionados no item 2.2.2.3 do Capítulo 2), cujos incentivos tributários usufruídos por um particular determinam benefício financeiro não a ele, mas a terceiros, captadores, que recebem os recursos de forma idêntica a uma transferência.

(representativas de expressiva maioria dos casos de controle de incentivos tributários, presentes em 77 de 96 acórdãos).

A divergência no tratamento pelo TCU dos casos que envolvem o fomento cultural, audiovisual e esportivo, caracterizado por relevante incidência do controle, na contramão do que ocorre para os demais incentivos tributários cujo proveito financeiro é usufruído diretamente pelo beneficiário da isenção, decorre diretamente da estrutura normativa que rege o funcionamento dos três diplomas legais.

Nestes casos, combina-se uma renúncia de receita pública tributária em relação a um determinado particular, com uma transferência dos recursos renunciados a um terceiro.

O incentivo tributário é conferido a uma pessoa física ou jurídica que deseje realizar doações ou patrocínios (incentivador), para a execução, por terceiro, de projetos de interesse dos respectivos setores (captador). Tem-se, de um lado, um particular que decide aderir à política de fomento no papel de fornecedor de recursos financeiros e que, portanto, será beneficiado com uma desoneração tributária, enquanto, de outro lado, tem-se uma entidade que receberá os recursos oriundos de doações ou patrocínios, para projetos que integram o rol de setores que se deseja fomentar.

O incentivador pode, assim, usufruir de uma redução no valor que seria devido a título de imposto de renda, a qual, via de regra, é **inferior ao valor efetivamente despendido com a transferência ao captador**.

Além das balizas colocadas pelo Regulamento do Imposto de Renda³²⁶, a Lei Rouanet impõe limites aos descontos em relação ao valor despendido, e a Lei do Audiovisual determina um valor de contrapartida ao particular que recebe os recursos, de modo que os valores efetivamente empregados nos projetos culturais e audiovisuais incentivados serão sempre superiores à parcela descontada do imposto.

³²⁶ Importa destacar que o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) determina, para pessoas físicas, um limite de 6% para o somatório dos descontos (nos termos do art. 80, § 1º, que determina que “A soma das deduções a que se referem o inciso I ao inciso V do caput fica limitada a seis por cento do valor do imposto sobre a renda devido, para as quais não serão aplicados limites específicos, exceto em relação ao disposto no inciso III do caput, para o qual deve ser observado também o limite previsto no art. 99 (Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, art. 260-A; Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, § 1º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 22; e Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º, § 1º, inciso II)”). Já, para as pessoas jurídicas, o limite é de 4% no caso de projetos culturais ou audiovisuais, para o somatório dos descontos (RIR, Art. 556. A soma das deduções previstas nos art. 537, art. 546, art. 547 e art. 553 não poderá reduzir o imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica em mais de quatro por cento, observado o disposto no art. 625 (Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, art. 6º; Lei nº 9.323, de 1996, art. 1º; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, caput, inciso II), e de 1% no caso de projetos desportivos (RIR, Art. 557, § 1º. As deduções a que se refere o **caput** ficam limitadas a um por cento do imposto sobre a renda devido, em cada período de apuração, observado o disposto no art. 625 (Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º, § 1º, inciso I)).

A Lei Rouanet autoriza que as pessoas físicas deduzam até “oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios” (art. 26, I) e “pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios” (art. 26, II). No caso da Lei do Audiovisual, o particular cujo projeto é beneficiado deve atender, dentre outras condições, ao requisito de disponibilizar “contrapartida de recursos próprios ou de terceiros correspondente a 5% (cinco por cento) do orçamento global aprovado, comprovados ao final de sua realização” (art. 4º, §2º). Apenas a Lei de Incentivo ao Esporte não apresenta condição que determine que o valor descontado será necessariamente inferior ao empregado no projeto.

A impossibilidade de se descontar integralmente os valores disponibilizados a título de doações e patrocínios, destaque-se, **não desnatura a natureza pública dos recursos**, mesmo em relação à parcela que excede o valor da receita renunciada. Por outro lado, a responsabilidade pela adequada aplicação dos valores doados na execução dos respectivos projetos culturais, audiovisuais ou esportivos aprovados compete apenas àquele que recebeu os recursos.

Duas considerações sobre tais incentivos devem ser destacadas: (i) o modo de funcionamento destes benefícios não determina propriamente uma renúncia absoluta à receita, mas, sim, um direcionamento de sua aplicação ao projeto escolhido pelo particular, e (ii) em diversas situações, percebe-se um benefício financeiro ao Estado, quando o volume de recursos direcionado ao projeto é superior ao desconto efetivo sobre a parcela devida do imposto.

Enquanto a primeira observação pode aparentar ser positiva para o controle, dado que viabiliza estimar os valores envolvidos, e a segunda parece positiva à sociedade, pelo emprego de um volume maior de recursos, na realidade, a associação destes dois fatores resulta em um risco de desvio da finalidade da política pública.

O modo de operação destas desonerações tributárias não gera efetivamente uma economia dos recursos envolvidos ao particular que usufrui da isenção, (ou seja, não se verifica uma renúncia de receita pelo Poder Público diretamente em favor do particular que adere ao incentivo³²⁷), mas uma vinculação de parcela do valor do tributo que seria pago pelo incentivador, para ser aplicado em uma finalidade de interesse coletivo escolhida pelo particular, dentre aquelas previamente indicadas pelo Poder Público. Pode-se equiparar o resultado ao mesmo que seria obtido na hipótese de, ao pagar o tributo, o particular ter a

³²⁷ O incentivo é, contudo, considerado como uma renúncia de receita tributária para fins da LRF, de modo que deve observar as disposições legais aplicáveis.

oportunidade de escolher em qual projeto cultural, audiovisual ou esportivo deseja aplicá-lo (dentre aqueles que tenham atendido as condições necessárias).

É verdade que, caso tais incentivos tributários não existissem, os recursos seriam destinados ao Caixa Único do Tesouro e poderiam ser aplicados em diversas outras finalidades. Entretanto, a realização da doação ou patrocínio determina uma vinculação de tais valores a uma finalidade específica (ainda que determine a transferência de uma quantia maior, que não perde a natureza pública). Por esta razão, mais adequado do que classificar esta forma de fomento simplesmente como uma “renúncia de receita”, seria pensar em uma nova subcategoria, contida na classe das renúncias, denominada de fomento por “vinculação” ou “afetação de receitas”, por meio da qual o privado é estimulado (por meio de uma desoneração tributária) a aplicar recursos financeiros na execução de projetos de interesse coletivo (no caso, desenvolvidos por terceiros).

Note-se que, nestas situações, é possível, ainda, saber o valor exato da parcela do tributo que deixou de ser paga e o quanto foi transferido ao captador responsável pela execução do projeto beneficiado (inclusive das quantias excedentes que tenham sido aplicadas), uma vez que o particular incentivador deve informar o valor dos recursos de doações e patrocínios e que há dados disponíveis sobre o valor aprovado para cada projeto executado.

Constatou-se, assim, que o controle pelo TCU sobre estas situações é exercido diretamente sobre a aplicação dos recursos, pelo particular, no cumprimento dos objetivos do projeto em questão. Opera-se, então, de modo bastante próximo ao que ocorre para os casos de concessão de subvenções, com a aplicação de múltiplos controles, privilegiando os de cunho formal.

Ainda que haja críticas ao modo como é exercido o controle, **é importante considerar que a principal razão para a possibilidade de controle é a existência de dados precisos sobre os valores envolvidos.** Dispor destas informações é essencial não somente para que se possa propor medidas mais adequadas de controle, como também para que se tenha condições de executar o adequado planejamento das políticas de fomento.

Em relação à vantagem financeira percebida pelo Estado (especificamente pela aplicação dos benefícios da Lei Rouanet e da Lei do Audiovisual), é evidente que se o Poder Público tivesse de arcar sozinho com a parcela transferida ao captador em projetos incentivados por estas leis, o gasto seria ainda maior, uma vez que a Lei Rouanet limita as possibilidades de desconto e que a Lei do Audiovisual institui uma contrapartida obrigatória.

Entretanto, não se pode esquecer que o particular incentivador tem a liberdade de escolher o projeto para o qual irá direcionar os recursos. Considerando que ele está autorizado a ter sua imagem vinculada aos projetos, com finalidade de retorno publicitário, é também notório que escolherá incentivar somente grandes projetos, que viabilizem um alto retorno comercial, suficiente para justificar o emprego dos recursos.

Com isso, pode-se ter uma subversão dos objetivos destas políticas de fomento, dado que os projetos que mais necessitam de recursos são exatamente aqueles que não têm o alcance, tampouco o impacto esperado pelos potenciais incentivadores. Daí, resulta que os projetos beneficiados são geralmente aqueles que teriam condições de se realizar sem auxílio de recursos públicos (dado que muitos deles contam com expressivo montante de recursos privados, advindos de lucrativa venda de ingressos), o que ainda determina uma concentração das iniciativas na região Sudeste³²⁸.

No entanto, os resultados das referidas políticas públicas deveriam englobar uma distribuição mais equânime dos recursos, o que é completamente ignorado tanto pelo TCU, como pelo planejamento destas políticas de fomento. Evidentemente, as escolhas quanto aos projetos aprovados estão sujeitas à discricionariedade dos administradores públicos e, portanto, **o controle da Corte de Contas não tem competência para direcioná-las**. Todavia, tendo em vista que se trata de políticas nacionais e que impactam a distribuição isonômica dos recursos entre as regiões do país, é importante munir o Executivo e o Legislativo de informações desta ordem, para que possam melhor avaliar as prioridades setoriais e regionais.

Portanto, as constatações ora expostas demonstram que é necessário atentar não somente ao exercício do controle dos instrumentos de fomento, mas também ao seu adequado planejamento e, principalmente, a uma normatização apropriada e isonômica. Afinal, o que ocorre em relação aos instrumentos de fomento aqui denominados como por vinculação de receitas (ainda que se possa deles extrair algumas lições positivas) resulta na ineficiência de tais incentivos, em decorrência da subversão de suas finalidades precípuas,

³²⁸ Não se condena a existência de incentivos à cultura, a atividades audiovisuais e aos esportes, mas se deve ter cautela para que a distribuição dos recursos ocorra de forma justa. Inclusive, destaca-se que, em relação à possibilidade de estimativa dos valores envolvidos, a mecânica das respectivas leis é positiva. No entanto, é fato também que a forma de direcionamento dos recursos precisa de uma cuidadosa revisão, tanto em função da falta de equanimidade na distribuição entre as regiões, como pela grande quantidade de eventos que recebem recursos, a despeito de terem plenas condições de serem custeados pelos valores obtidos com a venda de ingressos (caríssimos). Para mais sobre o tema, ver: GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. A Lei Rouanet e a importância da definição do conceito de cultura. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 5, n. 9, pp. 109-130, mar./ago. 2016.

e, conseqüentemente, acaba por comprometer os resultados de toda a política pública de fomento cultural.

3.1.2. O TCU não é o único culpado: falhas de governança e deficiências nos parâmetros normativos e de planejamento

Como demonstrado amplamente ao longo deste trabalho, o exame dos julgados do Tribunal de Contas da União, em diversas ocasiões, passou por casos que abordam situações análogas, mas cujo controle apresenta nuances bastante divergentes, não somente em decorrência da postura da Corte de Contas, mas também de problemas anteriores, como falhas de governança dos órgãos envolvidos, além de deficiências no planejamento das respectivas políticas ou em sua regulamentação.

Diversos julgados do TCU advertem sobre os problemas de governança e deficiências na capacidade institucional dos órgãos públicos envolvidos na concretização das políticas de fomento.

Colocado de modo objetivo, adota-se o conceito de governança como “o conjunto de ações por meio das quais o governo dirige ou conduz a sociedade”, o que “supõe a definição de objetivos comuns e sua aceitação social, a participação direta ou indireta da coletividade em sua realização e a coordenação entre as múltiplas ações dos atores sociais para assegurar sua realização”. Contém uma “dimensão valorativa (teleológica)”, mas também uma “dimensão fática (técnica), pois³²⁹:

[...] sem normas técnicas de operação para assegurar sua eficácia e eficiência e sem procedimentos gerenciais de acompanhamento e avaliação de operações e seus produtos, se carece da capacidade de produzir os objetivos, resolver os problemas e as lacunas, de modo que os objetivos sociais mais valiosos permanecem no mundo das boas intenções, mas não se materializam em realidades.

³²⁹ Tradução livre de: “Por gobernación/gobernanza se entiende hoy, espontáneamente, el proceso o conjunto de acciones mediante el cual el gobierno dirige o conduce a la sociedad. Pero, examinada a fondo, la dirección de la sociedad supone e implica definición de objetivos comunes, la aceptación social suficiente de los mismos, la participación directa o indirecta de la colectividad en la realización de los objetivos comunes y la coordinación de las múltiples acciones de los actores sociales para posibilitar y/o asegurar su realización. [...] La gobernanza contiene entonces una dimensión valorativa (teleológica) y una dimensión factual (causal, técnica). [...] Asimismo, sin normas técnicas de operación para asegurar su eficacia y eficiencia y sin procedimientos gerenciais de acompañamiento y evaluación de las operaciones y sus productos se carece de la capacidad de producir los objetivos, resolver los problemas y las carencias, de modo que los objetivos sociales más valiosos permanecen en el mundo de las buenas intenciones pero no se materializan en realidades”. VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública**. México: Editora Fondo de Cultura Económica, 2006, pp. 90-91.

Por sua vez, a boa governança está atrelada à capacidade institucional, aqui entendida como a capacidade de gestão pública dos órgãos administrativos, que

pode ser definida e descrita de diversas formas, mas basicamente consiste na habilidade das administrações de cumprir suas responsabilidades em um governo democrático: (i) utilizar sabiamente os recursos públicos e direcioná-los para os objetivos desejados; (ii) gerir programas e pessoas de forma eficiente; (iii) avaliar se os objetivos estão sendo alcançados³³⁰.

Em resumo, uma boa capacidade institucional depende de pessoal qualificado, de um bom apoio técnico e de estrutura administrativa adequada que lhe dê suporte.

Passando às considerações tecidas pela própria Corte de Contas, deve-se comentar que, em ocasiões que tratam do setor de assistência social³³¹ e de educação³³² (apesar de a análise dos casos referente à concessão de CEBAS fugir ao escopo da pesquisa), o TCU conclui, respectivamente, que a Secretaria Nacional de Assistência Social do Ministério do Desenvolvimento Social (SNAS/MDS) e o Ministério da Educação (MEC) não dispõem “de ferramentas e mecanismos adequados para aferir a veracidade das informações prestadas pelas entidades e o cumprimento dos requisitos definidos na legislação para a concessão/renovação da Cebas”. A Corte afirma que a situação aparenta ser um pouco melhor no setor de saúde, mas aponta atrasos na supervisão, que viabilizam a manutenção dos benefícios de entidades cujas CEBAS não estavam mais vigentes, o que poderia gerar passivo financeiro no futuro³³³.

Constata-se, também, a falta capacidade institucional dos órgãos para avaliar os impactos de determinadas políticas de fomento, especialmente, as que se fundamentam em renúncias de receita.

Circunstância semelhante à da CEBAS foi enfrentada em relação à atuação da Suframa, quando o TCU destacou não serem atendidos os requisitos para usufruto dos benefícios na ZFM e na Área de Livre Comércio, quando se constatou a incapacidade de

³³⁰ VELOSO, J. F. A. *et al.* Uma visão inicial dos subsistemas da gestão pública municipal. In: VELOSO, J. F. A. *et al.* (Org.) **Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras**. Brasília, DF: IPEA, 2011.

³³¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 823/2018 – Plenário, Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de 18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018.

³³² BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 822/2018 – Plenário, Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Sessão de 18/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18/04/2018.

³³³ (i) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 683/2018 – Plenário, Relator: Ministro Augusto Nardes. Sessão de 28/03/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28/03/2018; (ii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 10507/2017 – Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 21/11/2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21/11/2017; e (iii) BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2382/2014 – Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 10/09/2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10/09/2014.

avaliar o atendimento pelos particulares dos requisitos necessários à obtenção de determinados benefícios³³⁴.

Em outra ocasião, o Ministério da Fazenda, em resposta ao TCU, alegou “óbices técnicos” para a realização das avaliações de impacto das desonerações do IR e IPI na repartição de receitas entre entes subnacionais (conforme havia sido determinado anteriormente pela Corte), tendo afirmado que “há dificuldades técnicas quanto à Ciência Econômica para analisar estatisticamente variáveis dinâmicas do mercado alteradas por diversas políticas públicas simultâneas, havendo poucos exemplos na literatura acadêmica em relação ao tema”³³⁵. Contudo, “[...] a medida tributária indutora precisa, necessariamente, produzir efeitos na realidade econômica e social vigente para ser legítima. Assim, a finalidade almejada pelo legislador que ensejou a incidência da norma indutora deve possuir efeitos concretos, passíveis de serem controlados”³³⁶. Desse modo, ou a dificuldade técnica apontada decorre de problemas na norma indutora, o que não parece ser o caso, ou de carência de capacidade institucional

Poder-se-ia citar tantas outras ocorrências análogas, mas estas já configuram suficiente indicativo de falta de capacidade técnica, bem como de falhas na governança interna de órgãos da administração. Isso sinaliza para maiores chances de que se encontrem problemas referentes aos controles de resultados, os quais dependem de uma estrutura mais organizada.

Afinal, não há como se exigir do TCU que realize um controle de resultados se os órgãos responsáveis pela formulação das políticas de fomento não definirem previamente os parâmetros a serem atingidos (os quais, evidentemente, devem não somente ser viáveis, como também razoáveis ao particular, a quem jamais deve ser imputada uma sanção por fato decorrente de erros no planejamento da política). Certamente, tal definição não pode ser suprida pela Corte de Contas, cabendo a ela apenas avaliar se os resultados esperados (conforme anteriormente previsto pelo Legislativo e pelo Executivo) foram atingidos. Não se pode esquecer que:

³³⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1107/2018 – Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 16/05/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16/05/2018.

³³⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1012/2015 Ata 15/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 29/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/04/2015.

³³⁶ PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte, Fórum, 2017, p. 49-67.

O controle atribuído ao Tribunal de Contas encontra óbices no aspecto puramente político e no denominado "mérito" das atividades administrativas do Estado. A sindicância não pode nem mesmo ter laivos políticos, tampouco se imiscuir no mérito das decisões, atos e contratos. São pronunciamentos oriundos de investigações técnicas quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos gastos. Mais do que isso, essa Corte não titulariza a competência para revogar os atos e contratos fiscalizados (ou determinar que a Administração os revogue), pois não há previsão acerca dessa matéria nem na Constituição nem na Lei nº 8.443/1992 (nem poderia haver, em face do princípio da separação dos Poderes do Estado). Ora, a revogação dos atos tem por lastro critérios de conveniência e oportunidade, detidos com exclusividade absoluta pela Administração. **O núcleo duro da discricionariedade administrativa não pode ser invadido pelo Tribunal de Contas**³³⁷.

Assim, no que diz respeito à aferição dos resultados, a missão da Corte de Contas restringe-se à verificação da conformidade entre os objetivos previstos e os efetivamente alcançados. Como sustentado ao longo do item 3.3.1, uma vez constatado que os resultados foram atingidos (conforme um plano de trabalho prévio), controles formais devem ser minimizados, de modo a melhorar a eficiência do controle (que passaria a ser realizado de modo mais objetivo, sem desperdício de tempo e recursos com controles formais desnecessários).

Caso haja pequenos desvios nos resultados, deve-se avaliar o erro e a boa-fé do particular, considerando as características do caso concreto (o que pode ou não levar a uma avaliação do emprego dos valores). Por fim, na hipótese de total fuga ao resultado almejado, justifica-se a realização de controles sobre a efetiva aplicação dos recursos, para entender se (e em que medida) houve erro escusável ou desvio de finalidade que caracterize má-fé no emprego dos recursos.

Reitere-se que os desequilíbrios observados no controle denotam a falta de isonomia no tratamento dos particulares que usufruem das duas modalidades de fomento financeiro examinadas (transferências de recursos e incentivos tributários), uma vez que “ambos os institutos têm o mesmo efeito prático final, que é o empobrecimento do estado no exato montante do enriquecimento dos particulares beneficiados”, conforme destaca Élcio Fiores Henriques, que também ressalta o problema e afirma que³³⁸:

A transferência de recursos públicos através de benefícios fiscais, entretanto, não é sujeita aos mesmos controles que as despesas diretas, pois não é aprovada pelo Poder Legislativo periodicamente em termos quantitativos através do processo orçamentário, o que faz com que acarrete diversos problemas relativos ao seu controle e legitimidade. De tal constatação, surgiu a necessidade de introduzir mecanismos de controles formais sobre os efeitos financeiros decorrentes da

³³⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. Notas sobre os sistemas de controle dos atos e contratos administrativos. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 5, n. 55, set. 2005, p.6079-6087

³³⁸ HENRIQUES, Elcio Fiores. *Op. Cit.*, p. 8-9.

instituição de benefícios fiscais, **devendo-se, para tanto, integrar tais valores no processo orçamentário, tornando possível assim a comparação de tais transferências indiretas de recursos com as despesas diretas de mesma finalidade.**

Entretanto, a necessidade de estimar tais valores no processo orçamentário, conforme destacado pelo autor, não parece ter sido suficiente para mitigar a problemática que permeia o controle e o planejamento das políticas de fomento.

Aliás, vale trazer novamente à baila o dado (apresentado no item 2.2.2 do Capítulo 2) apontado pelo TCU quando proferiu o Acórdão 747/2010 – Plenário, que afirmou que o art. 14 da LRF, “começou a ser cumprido apenas a partir do exercício de 2009”³³⁹, o que preconiza as dificuldades relacionadas à conformação destas políticas, dado que mesmo o atendimento a uma disposição legal não ocorre de forma imediata.

Para além das falhas de governança, que já dificultam a aferição dos resultados das políticas de fomento, não se podem desprezar os problemas de planejamento e de regulação.

Relembrando o conceito de controle de Odete Medauar (apresentado no item 2.1.1 do Capítulo 2), o controle dos atos da Administração Pública concretiza-se pela “verificação da conformidade de uma atuação a determinados cânones”³⁴⁰. Ou seja, o exercício do controle depende de cânones adequados, pois, se há problemas nos parâmetros utilizados como referência, naturalmente o controle também evidenciará falhas³⁴¹. De fato, a existência de problemas nos parâmetros utilizados pela Corte para realização do controle trará, como consequência natural, problemas nos resultados do controle, que, por seu turno, podem ter implicações negativas sobre a efetividade destas políticas.

Por vezes, é a própria legislação a vilã, quando, pensada de modo raso e de afogadilho, acaba estimulando um discrimine indevido na regulamentação específica de mecanismos de fomento distintos, mas cujos objetivos sejam análogos. O tema é aprofundado no item 3.3.1 deste Capítulo, mas importa ressaltar desde já que tais situações,

³³⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 747/2010 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 14/04/2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14/04/2010.

³⁴⁰ Sabe-se que a autora adota uma definição ampla para controle, que seria caracterizado pela verificação da conformidade a determinados cânones e pela desnecessidade de medida que afete o ato ou o agente controlado. Contudo, destaca-se que a autora reconhece a importância de adotar medidas para que o controle tenha eficácia. MEDAUAR, Odete. *Op. Cit.*, p. 21.

³⁴¹ Importa lembrar que os parâmetros não dizem respeito somente à letra da lei e ao quanto previsto quando da criação da política de fomento. Devem incluir também atenção aos precedentes da própria Corte e à jurisprudência consolidada (que geram expectativas de direitos aos envolvidos em situações análogas), de modo que não pode o TCU, com a alegação de violação a parâmetros (sejam legais, sejam de resultados), aplicar penalidades em relação a uma determinada situação isoladamente, caso esteja agindo em contradição às práticas administrativas aceitas anteriormente, sob pena de cometer violações ao princípio da segurança jurídica. Também devem ser levadas em considerações as condições do caso concreto, para avaliar se o cumprimento das metas previstas seria viável.

ao serem constatadas pelo TCU, deveriam conduzi-lo a alertar o Legislativo (e os órgãos do Executivo envolvidos na gestão da política), por meio de recomendações, que consistem em manifestações não vinculantes³⁴², mas que, ao fim e ao cabo, podem auxiliar os demais atores envolvidos a perceber os problemas nas políticas de fomento que acabam, ainda, por impactar a atuação da Corte. Por certo, jamais se poderia admitir que o TCU decidisse por sua conta acerca de resultados que não lhes foram previamente informados pelos órgãos competentes pela tomada de decisão. É fato que há reiterada postura voluntariosa da Corte de Contas no sentido de contornar eventuais omissões dos demais órgãos, buscando substituí-los no momento do controle. Nestas situações, tem-se julgados que se desconectam da sua função de examinar a aderência às previsões determinadas pelo legislador e pelo gestor da política pública, em um ativismo exacerbado que resulta em grave intromissão e em julgados que funcionam como verdadeira substituição à atuação do órgão competente³⁴³, o que não deve ser admitido em nenhuma hipótese – afinal, a função do TCU deve se restringir ao controle, jamais podendo incluir a legislação ou o planejamento e gestão de políticas públicas, mas, no máximo, alertando os demais órgãos para que cumpram suas funções.

O principal exemplo de tratamento divergente em função de problemas legislativos (e evidenciado pela análise ora empreendida no item 2.3.2 do Capítulo 2) consiste na comparação dos casos de celebração de convênios para apoio a eventos com objetivo de incentivar o turismo, analisados em paralelo aos casos de renúncia de receita viabilizada pela Lei Rouanet, para emprego em projetos de incentivo à cultura. Em ambas as situações, trata-se da utilização de recursos públicos para a realização de eventos. Entretanto, seu tratamento é bastante díspar, e isto não deriva de incongruências do TCU, mas de problemas na **falta de harmonia entre as regulamentações de cada política de incentivo**.

³⁴² “Acórdãos do TCU nada mais são que manifestações do próprio Tribunal, as quais poderão ter conteúdo vinculante (contendo determinações), ou não (contendo apenas recomendações)”. (SUNDFELD, Carlos Ari; CAMARA, Jacintho; MONTEIRO, Vera; ROSILHO, André. O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos. *Revista Direito GV*. V. 13 N. 3. São Paulo, set-dez 2017, 866-890.

³⁴³ Exemplo emblemático do ativismo exacerbado do TCU que representa nítida invasão de competências, foi o resultado do Acórdão nº 1704/2018 – Plenário, durante cuja sessão, a Corte concluiu ser “possível a expedição de determinação pelo TCU para a correção de ato normativo elaborado por agência reguladora quando verificada ineficácia nas ações de regulação ou omissão no tratamento concedido à matéria sob sua tutela, sem que isso caracterize intromissão na autonomia funcional da agência, uma vez que é dever do Tribunal verificar se as agências estão a cumprir adequadamente seus objetivos institucionais, entre os quais o de fiscalizar e regular as atividades sob sua esfera de competência”. (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1704/2018 – Plenário, Rel. Min: Anna Arraes, Sessão de 25/07/2018, *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25/07/2018 e BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim de Jurisprudência Número 229 – Sessões: 24 e 25 de julho de 2018. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/egestao/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=15260005&codVersao=3>. Acesso em 25 de agosto de 2018).

No primeiro caso, dos convênios, verificam-se inúmeras decisões alegando a irregularidade da cobrança de ingressos, que caracterizaria “subvenção social para subsidiar interesse privado”, que leva o TCU a julgar as contas do particular como irregulares, com base no argumento de que tal aplicação é vedada pela legislação. Por outro lado, na hipótese dos benefícios decorrentes da Lei Rouanet, a cobrança de ingressos é questão completamente irrelevante. Entende-se que o posicionamento da Corte de Contas quando do exame destas situações não é o único culpado pela disparidade, pois considera a legislação vigente como parâmetro, a qual, por sua vez, demonstra também apresentar falhas quanto à isonomia.

Adicionalmente, ainda que não houvesse falhas legislativas que determinassem afronta à isonomia entre particulares em situações análogas, deve-se considerar que a rápida evolução dos meios à disposição dos gestores públicos, bem como o aumento da complexidade das tarefas que lhes são impostas determina que haja responsabilidade ainda maior com o planejamento prévio das ações a serem tomadas. Enfim, por mais elaborada que seja a lei, ela não será (e nem deverá ser) suficiente para abranger todo o tratamento do caso concreto, uma vez que deve ser conferida margem de discricionariedade ao administrador. Assim sendo, Fábio Konder Comparato afirma que:

Constitui verdadeiro truísmo reconhecer que a complexidade estrutural e a aceleração do ritmo das transformações sociais, no mundo contemporâneo, **aumentaram exponencialmente a importância das tarefas de previsão e planejamento no nível governamental**. Sem risco de erro, pode-se dizer que o bom desempenho dessas tarefas torna-se, hoje, o principal fator de legitimação dos sistemas de governo³⁴⁴. (grifo nosso)

Sabe-se que buscar soluções para o planejamento e, principalmente, para a normatização das políticas de fomento carrega grandes entraves. Contudo, trata-se de obstáculos que devem ser superados, para que se possa dispor das informações que correlacionem as medidas adotadas aos objetivos a serem alcançados, as quais são necessárias a servir de parâmetro para o TCU, tornando possível **avaliar o atingimento dos resultados**.

³⁴⁴ COMPARATO, Fábio Konder. A organização constitucional da função planejadora. CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. (Org.). **Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional**: estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 77-93.

3.2. Implicações sobre as políticas de fomento

Apesar de ser possível enumerar vários efeitos deletérios decorrentes dos problemas constatados ao longo da pesquisa desenvolvida, eles podem ser resumidos em duas categorias: (i) a perda de eficiência no exercício do controle pelo TCU, em função do maior esforço envolvido quando se aplicam múltiplos controles procedimentais, os quais podem gerar o desestímulo dos particulares para aderir a tais políticas, que, por sua vez, já usualmente padecem de vícios na sua formulação; e (ii) a perda de efetividade das medidas de fomento, com a perpetuação de políticas de fomento ineficazes, o que gera prejuízos aos cofres públicos, levando a um cenário de desperdício equivalente a uma doação de recursos públicos sem qualquer contrapartida.

3.2.1. Perda de eficiência no exercício do controle

Já se viu que uma das lições que se pode retirar das análises empreendidas refere-se (para além das falhas do controle) às deficiências na elaboração das políticas de fomento, atreladas, no mais das vezes, a um tripé de vícios: planejamento inadequado, falhas normativas e problemas de governança dos órgãos envolvidos.

Outra questão de relevo, antecipada desde a formulação da hipótese, refere-se à incidência de múltiplos controles formais, especialmente quando a Corte fiscaliza a aplicação de recursos públicos transferidos a particulares.

Ambos os fatores, conjugados à natural complexidade inerente ao controle das políticas de fomento, levam à perda de eficiência no exercício do controle pelo TCU.

Conforme explica Martha Leão, a avaliação de políticas públicas “não se confunde com o exame, puro e simples, de sua legalidade, nem com a tradicional fiscalização contábil e financeira da atividade administrativa, exercida pelos Tribunais de Contas”, mas consiste em tarefa complexa. A autora ressalta que “a Constituição de 1988 ampliou a competência funcional desses órgãos, ao incluir em suas atribuições a fiscalização operacional da Administração federal, direta e indiretamente”, mas considera que estejam “despreparados para exercer essa nova função com um mínimo de eficiência”, concluindo, assim, que³⁴⁵:

³⁴⁵ LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte, Fórum, 2017, p. 167-185

Na verdade, a ampliação da competência desses tribunais não foi uma medida sábia quanto à simples prestação de serviços públicos permanente e ela é francamente absurda no que tange à realização de programas governamentais. Teria sido preferível aparelhar melhor os Tribunais de Contas para o exercício da fiscalização contábil e financeira. O constituinte cedeu nesse passo, como em tantos outros, à sua incoercível tendência ao excesso normativo e ao inchaço orgânico.

A afirmação da autora procede, ao enfatizar o despreparo dos Tribunais de Contas para desempenhar suas funções com eficiência. Também se concorda com a crítica ao excesso normativo e ao inchaço orgânico. Mas, por outro lado, é bem verdade que a falta de preparo para exercer suas funções com eficiência é um problema não somente da Corte de Contas, mas estrutural, que atinge a maioria expressiva dos órgãos da Administração no país, conforme já demonstrado nas lições aprendidas ao cabo da pesquisa, agravado pela situação descrita por Fernando Facury Scaff, ao afirmar que:

[...] mesmo bastante melhorado, [o sistema de controle atualmente vigente] será insuficiente para corrigir o problema central de nosso país, que decorre da falta de obediência ao *princípio republicano*, que, no âmbito financeiro, se apresenta na elaboração e efetivação de um *orçamento republicano*, por meio do qual a receita pública possa ser melhor haurida, e a despesa pública ser melhor realizada, com respeito às capacidades financeiras, receptiva e contributiva, e em busca da ampliação da isonomia, a fim de que todos tenham uma *liberdade igual*³⁴⁶.

É certo que a resolução destas questões não depende simplesmente de uma revisão nos procedimentos da Corte, mas corrigir a problemática referente à incidência de múltiplos controles formais sobre as transferências de recursos depende de esforços do próprio TCU.

A aplicação de excessivos controles formais, para além da perda de eficiência, que acaba por tangenciar praticamente todos os demais problemas envolvidos, carrega consigo “os sete impasses do controle” apontados por Floriano de Azevedo Marques Neto³⁴⁷, dentre os quais se destacam os reflexos deletérios sobre a atividade-fim e a ineficácia para combater atos corruptivos, agravada pelo custo inerente ao exercício do controle.

³⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Op. Cit.**, p. 552.

³⁴⁷ Quais sejam: (i) a “captura das competências públicas”, que determina o deslocamento de competências administrativas para órgãos de controle, (ii) o risco do “neopatrimonialismo”, que sujeita o controle a “predileções pessoais e orientação jurídica do funcionário controlador”, (iii) o “desvirtuamento da atividade-fim”, em consequência da priorização ao atendimento do que demandam os controladores, em detrimento do cumprimento das atividades-fim, (iv) a falta de eficácia no combate à corrupção, pelo agir como “soldados espartanos da burocracia pública”, sem a adequada avaliação entre os custos e a efetividade do controle, (v) uma “gestão de defesa”, que reprime gestores proativos e de boa-fé, em função das distorções causadas pelos controles formais, (vi) a “competição institucional”, que leva aos excessos de controle, e (vii) a instabilidade das decisões, uma vez que a estrutura desfavorece decisões definitivas, ameaçando a governabilidade e a segurança jurídica. (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; PALMA, Juliana B. Os sete impasses do controle da administração pública no Brasil. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de (Coord.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017, pp. 21 – 38).

O cenário denota desperdício dos recursos institucionais dos órgãos de controle em ações exageradas que, além de não serem eficazes para garantir a probidade no trato dos recursos públicos, impõem riscos desmedidos àqueles que participam das atividades administrativas, que se sentem tolhidos em sua missão de desempenhar suas funções com eficiência, passando a preocupar-se mais com as ações de controle às quais estão sujeitos, o que leva ao desperdício de recursos (financeiros e humanos) tanto pela adoção de medidas preventivas, como pela perda de eficiência no resultado final da ação administrativa. Diga-se, ainda, que não se pode assegurar a eficácia das medidas preventivas adotadas (por gestores administrativos ou por particulares), dado que as decisões do controle não guardam uniformidade e constantemente afrontam a segurança jurídica dos envolvidos, pois levam a resultados divergentes em situações análogas.

Por outro lado, não se pode esquecer que os órgãos de controle integram também a estrutura do Poder Público e, portanto, deveriam também observar os princípios que devem reger a atuação da Administração Pública, como eficiência, economicidade, razoabilidade, proporcionalidade, dentre outros³⁴⁸.

Todavia, a atual sistemática de controle tem afrontado constantemente todos estes princípios, apegando-se a uma legalidade excessiva, que não é suficiente para garantir uma boa administração. Afinal, “uma Administração pia, proba e impródiga não é necessariamente uma Boa Administração. Será se conciliar lisura e economicidade com eficiência e efetividade”³⁴⁹. E o que se constata é que não somente o TCU tem agido à completa revelia da eficiência, como tem acarretado perda de eficiência de toda a ação administrativa – o que, infelizmente, não é característica exclusiva da Corte de Contas, mas geral da Administração Pública, que ainda arraigada em raízes patrimonialistas, age mais direcionada ao protecionismo de interesses corporativistas do que voltada à eficiência na gestão da coisa pública³⁵⁰.

Mas não só pela sua natureza pública, o controle hodierno desempenhado pelo TCU sobrepõe-se, às vezes integralmente, à decisão político-administrativa do gestor público, o que acaba por fazer com que o mesmo controle que deve incidir sobre essa escolha administrativa passe, também, à decisão substantiva da Corte de Contas.

³⁴⁸ Evidentemente, ao se afirmar que o TCU integra a estrutura do Poder Público, não se admite que ele extrapole suas competências, para tomar decisões que não lhe cabem.

³⁴⁹ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. *Op. Cit.*

³⁵⁰ Para mais sobre o tema: SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Op. Cit.**, pp. 534 – 556.

Essa hipertrofia demasiada do TCU, a ponto de se imiscuir na decisão administrativa – em alguns casos, até com menos deferência do que o Judiciário o faz – provoca um questionamento interessante, bem levantado por Maurício Portugal Ribeiro e Eduardo Jordão, que bem apuram que “o TCU se transformou em cogestor da administração pública federal”, tendo deixado “de atuar como um controlador clássico, que se limita a avaliar e fiscalizar a regularidade de atos administrativos. Hoje, atua na própria formação destes atos, definindo diretamente o seu conteúdo. Atua como administrador”. E concluem que “ao lado de eventuais críticas a esta distorção, já é hora de reconhecer essa peculiaridade da nossa estrutura institucional e começar a avaliar o desempenho do TCU nesta função que se auto atribuiu”³⁵¹.

Ora, a proposta dos autores evidencia bem um cenário de distopia do papel do TCU, que extrapola o controle para, ele próprio, tomar a decisão que deve caber ao agente público, o que é tanto mais cômodo porque, ao contrário deste, o TCU se submete (fruto de outra distopia) a um controle muito mais reduzido, sem que exista qualquer pressuposto para considerar, *a priori*, que a decisão por ele proferida é mais adequada do que aquela que pretende substituir, emanada do agente público. Não se quer dizer que se deva admitir tamanha ingerência da Corte de Contas nos assuntos administrativos, mas o fato é que a inadequada postura do TCU reforça a ideia de que também ele deve observar os princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais, destaca-se, aqui, a eficiência. Evidentemente, não se pode descuidar de sua submissão aos demais princípios, como a legalidade, inclusive, com vistas a afastar eventuais práticas ativistas do Tribunal.

Trazendo o debate para o fomento, constata-se que os ônus e riscos impostos àqueles que recebem transferências de recursos ou se beneficiam dos instrumentos de incentivo à cultura, audiovisual e esporte são bem maiores que aqueles aos quais se sujeitam os particulares que apenas têm de manter os requisitos que inicialmente os habilitaram a usufruir de uma isenção. Tem-se a típica situação em que os vícios do controle – exercido sem a adequada parametrização normativa – acabam provocando um efeito negativo, distorcendo o objetivo do fomento e, pior, provocando nítida quebra do princípio da isonomia, de modo que se faz necessário pensar em formas jurídicas de superar os extremos entre o controle exagerado e a ausência de controle.

³⁵¹ RIBEIRO, Maurício Portugal, JORDÃO, Eduardo. O TCU atua como gestor público; tratemo-lo como tal! IN: JOTA. Disponível em: <http://www.jota.info/tributos-e-empresas/regulacao/o-tcu-atua-como-gestor-publico-tratemo-lo-como-tal-13112018>. Acesso em: 05/01/2019.

3.2.2. Perda de efetividade das medidas de fomento e perpetuação de políticas ineficazes

A discrepância nos tratamentos dos diferentes instrumentos de fomento não somente leva à perda de eficiência no controle, mas compromete os resultados de toda a política de fomento. Não se pode esquecer que os excessos do controle podem ser equiparados a um mecanismo de “fomento jurídico negativo” que “desfomenta o fomento” pela imposição de ônus demasiado aos particulares de boa-fé que desejassem aderir às políticas de fomento viabilizadas por transferência de recursos ou por incentivos tributários condicionados ao cumprimento de contrapartidas. Afinal, somente nos casos dos incentivos incondicionados torna-se possível escapar ao crivo da Corte.

Além de um desincentivo para os particulares que desejem receber recursos públicos para execução de projetos de interesse da Administração e da sociedade, as falhas do controle também impactam negativamente as renúncias de receita, mas de modo diametralmente oposto.

Diferente do que ocorre para as transferências ou no caso dos mecanismos de fomento aqui denominados como por “vinculação de receitas” – os quais identificam uma parte considerável dos casos de controle exercido sobre “renúncias de receitas” –, onde se privilegia a obrigação de comprovar o adequado emprego de cada valor recebido, no caso de incentivos fiscais concedidos sem contrapartidas expressas, apenas é necessário continuar cumprindo os requisitos que autorizaram usufruir do benefício.

Nestas situações, constata-se que **a ausência de mecanismos eficazes de fiscalização e de controle de resultados acaba por determinar a perpetuação de políticas de fomento baseadas em exclusiva renúncia de receita, ainda que os objetivos perseguidos quando de sua criação já tenham sido atingidos** (ou até mesmo quando poderiam se comprovar inviáveis). Situação tal que ignora, inclusive, premissa constitucional que alberga o controle dos resultados:

[...] a Carta Política privilegiou, quanto ao controle do patrimônio econômico do Estado, o controle de resultados que é mais amplo que o de legalidade clássico e que historicamente foi manejado pelo Poder Executivo (gestor), no exercício do controle interno. Agora, o texto constitucional confere a todos os sujeitos legitimados a atribuição de controlar resultados³⁵².

³⁵² BLIACHERIENE, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte, Fórum, 2016, p. 144.

E não há que se falar que o problema resida apenas no exercício do controle. Afinal, a verificação do cumprimento dos objetivos pelo particular apenas demonstra que o alcance do objeto foi efetivo, mas nada atesta sobre sua eficiência. Neste caso, ainda mais grave é a falta de um planejamento adequado e de estudos prévios de custo-benefício, que permitam conhecer os resultados que se pretende atingir e que, portanto, sirvam de parâmetro ao exercício do controle.

Ao fim, tais políticas deixam de se caracterizar como fomento e passam a se assemelhar a uma doação de recursos públicos, o que é ainda mais grave do que a ocorrência de problemas em notas fiscais apresentadas por alguém que recebeu uma transferência, mas cumpriu adequadamente o objeto pactuado.

É necessário, portanto, estudar em quais momentos a política de fomento deve ser descontinuada por já ter cumprido seu papel, ou por ter se demonstrado ineficaz (*phase-out*). Para tanto, são necessários a avaliação da adequação entre as medidas adotadas e os objetivos que se deseja atingir, bem como o acompanhamento dos resultados alcançados, de modo a orientar gestores quanto à necessidade de manutenção ou encerramento dos incentivos, evitando que se conservem políticas anti-isonômicas, que podem, inclusive, causar prejuízos à livre concorrência.

Esta questão passa por um importante debate acerca da (falta de) horizontalidade das políticas fomentadoras. Diz-se que uma determinada política é horizontal quando é extensível aos setores econômicos de forma ampla e irrestrita, não podendo o grupo de beneficiários ser indicado de modo discricionário pelo Poder Público. Por outro lado, configura uma política vertical aquela que privilegia um setor ou grupo econômico em detrimento dos demais. Neste último caso, há maior sujeição à discricionariedade do administrador público quanto à escolha do setor a ser fomentado, e, portanto, quando o Governo decide beneficiar um setor em detrimento de outro, deve haver a adequada motivação para o *discrîmen*. Nesse sentido, importante observação é colocada por Fernando Facury Scaff, que assevera que:

[...] qualquer ato interventivo do Estado, seja diretivo ou indutivo, mas que incentive, desincentive ou vede uma atividade, deverá estar de conformidade com os seguintes critérios:

- 1) O correto estabelecimento do critério discriminatório.
- 2) Haver correlação lógica entre o critério discriminador escolhido e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado.
- 3) Este *discrîmen* se encontrar de conformidade com o ordenamento jurídico posto.

Ou seja, **se qualquer um destes critérios não estiver sendo obedecido para que ocorra a intervenção do Estado, estará ocorrendo um ato inconstitucional,**

posto que o Princípio da Igualdade, presente em todas as constituições dos países civilizados, estará sendo violado³⁵³. (grifo no original)

A uma primeira vista, pode parecer que políticas verticais seriam desaconselhadas, seja por suposta falta de isonomia, seja por eventuais desequilíbrios concorrenciais gerados em função do benefício conferido de modo desigual. Entretanto, não necessariamente elas terão tais impactos e, em muitos casos, a verticalidade pode ser uma necessidade em função do objetivo que o Poder Público deseja atingir. A questão, portanto, não seria vedar instrumentos de fomento vertical, mas sua utilização deve seguir os critérios acima transcritos, além de buscar mitigar possíveis impactos negativos e não permitir a manutenção indefinida do benefício.

Para trabalhar com o mesmo exemplo estudado por Alexandre Alves Porsse e Felipe Gomes Madruga, o incentivo tributário de IPI conferido exclusivamente ao setor automobilístico é marcado pela verticalidade, enquanto um incentivo tributário de IPI que fosse concedido a todos os setores da indústria caracteriza um mecanismo de fomento horizontal. Em seu estudo, os autores concluem que os impactos macroeconômicos de ambos são equivalentes, mas que incentivos verticais tenderiam a privilegiar a manutenção de empregos de média e alta renda, enquanto os horizontais beneficiariam as classes de trabalhadores com salários mais baixos³⁵⁴. Reconhece-se, por outro lado, que é possível inverter o cenário descrito pelos autores quando se criam incentivos verticais voltados a setores cujos principais trabalhadores tenham salários mais baixos³⁵⁵.

Não é objetivo desta dissertação examinar se políticas de fomento devem ser horizontais ou verticais. A menção a este debate importa exclusivamente na medida em que a escolha por um ou outro modelo deve ser justificada e mensurada com base em estudos que demonstrem que a quebra da igualdade foi devidamente motivada e que sirvam de parâmetros à aferição, de modo a permitir um controle adequado. Assim, o controle deve averiguar o atingimento dos resultados objetivados com a política fomentadora e a lógica por traz da arquitetura do mecanismo de fomento utilizado (afinal, mesmo políticas que se apresentam como horizontais podem ser marcadas por um traço anti-isonômico, quando, a

³⁵³ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. *Op. Cit.*

³⁵⁴ PORSSE, Alexandre Alves; MADRUGA, Felipe Gomes. Vertical versus Horizontal Tax Incentives Policies in Brazil: Assessing the Impacts Using a Computable General Equilibrium Model. **55th Congress of the European Regional Science Association**: "World Renaissance: Changing roles for people and places", 25-28 August 2015, Lisbon, Portugal, 2015. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/124721>. Acesso em 26 de julho de 2017.

³⁵⁵ Por exemplo, por meio do Programa de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF, criado pela Lei nº. 10.186, de 12 de fevereiro de 2001.

despeito de se pretenderem abertas a quaisquer setores, são carregadas de uma complexidade que inviabiliza a aderência pela maioria dos grupos). Nesse sentido, deve-se averiguar se, no momento da aferição dos resultados, estão sendo considerados os objetivos precípuos (formalmente e previamente explicitados) da política de fomento e a adequação dos instrumentos escolhidos.

Uma medida que poderia auxiliar o exercício do controle posterior seria introduzir a possibilidade de que os órgãos de controle pudessem ser consultados previamente sobre a consistência e os impactos de um determinado modelo de política de fomento, de modo que sua opinião prévia os vinculasse em relação ao futuro exercício do controle de resultados, garantindo maior segurança jurídica aos particulares, bem como assegurando a manutenção de políticas de fomento consideradas mais eficazes e demonstrando a necessidade de encerramento daquelas que não trazem retorno.

Ao discorrer sobre a importância do direito para as políticas públicas, Carlos Ari Sundfeld observa que são as normas e os atos jurídicos que definem as medidas de política pública, disciplinam o modo pelo qual tais medidas irão operar e atribuem a organizações específicas a tarefa de implementá-las, no todo ou em parte. Assim, conclui o autor que³⁵⁶:

(...) sendo as medidas de política pública, seus métodos e organizações, todos, estruturados pelo Direito, é de se esperar que sobre eles recaiam controles jurídicos. E o que é “controle jurídico”? É o controle da aplicação das políticas feito a partir de parâmetros jurídicos, isto é, para verificar sua conformidade com as normas jurídicas. Como se verá adiante, **este fator pode ser determinante na definição de seus rumos e de suas características, bem como de sua paralisação ou continuidade.** (grifo nosso)

Destarte, conclui-se que os controles devem atentar à aferição dos resultados das políticas de fomento, que, por sua vez, devem ter seus objetivos colocados de forma clara na regulamentação e, principalmente, no planejamento que lhes dão suporte. Busca-se, assim, evitar as corriqueiras situações em que o TCU assevera que a gestão da renúncia não é necessária, mas tão somente a manutenção das condições iniciais, como na ocasião em que afirmou que “uma vez superada a fase de instituição da renúncia olímpada, não se verifica a necessidade de gestão específica, visto não haver exigência de contraprestação por parte dos beneficiários, além do atendimento aos requisitos para a habilitação”³⁵⁷.

³⁵⁶ SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André. Direito e políticas públicas: dois mundos? In: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André. (org.) **Direito da regulação e políticas públicas**. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 48-49.

³⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1071/2016 – Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 04/05/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/05/2016.

De fato, deve haver maior razoabilidade nas decisões do TCU, quando menos levando em consideração novos parâmetros da LINDB (trazidos pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018³⁵⁸), de modo a sopesar equívocos, especialmente quando se verifica que o gestor age de boa-fé. Contudo, não se pode tolerar a completa omissão de todas as partes em verificar os resultados das políticas de fomento. Mais que isso, em refutar a possibilidade de avaliar resultados, em privilégio tão somente da manutenção dos requisitos iniciais.

A perpetuação de políticas de fomento nesses termos, sem o retorno de resultados, transforma-se em desperdício de recursos públicos, assemelhando-se, inclusive, a uma doação.

A própria Corte de Contas, em monitoramento que examinou o cumprimento das deliberações do Acórdão 458/2014-Plenário, destacou a falta de metodologias adequadas para a formulação, o monitoramento e a avaliação dos resultados da política implementada pela Lei de Informática. Afirmou, na ocasião, que as “circunstâncias são agravadas por outras falhas nas áreas de governança e gestão, concorrendo para que os incentivos fiscais da Lei de Informática continuem a ser prorrogados sem a devida avaliação dos seus impactos sobre o segmento industrial supostamente beneficiado”. Relatou, ainda, a preocupação com “a falta de capacidade do Executivo federal no sentido de propor novas políticas de TIC ou mesmo de promover o ajustamento das atuais apolíticas, com vistas a fazer frente aos desafios que, no curto e médio prazo, podem impactar o programa de incentivos”, o que se torna ainda mais grave quando considerado o total da receita renunciada, que atingiu R\$ 20 bilhões (apenas em relação ao IPI não recolhido no período de 2014 a 2017)³⁵⁹.

Ou seja, perde-se volume expressivo de recursos em função da manutenção de políticas de fomento, sem que se tenha informações suficientes quanto à sua efetividade. Evidentemente, a solução desta questão não depende apenas de corrigir a atuação do TCU, mas também de conferir à Corte de Contas os parâmetros adequados para a avaliação dos

³⁵⁸ Lei nº 13.655/2018, Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão **considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo**, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão **consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente**.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.

³⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 729/2018 – Plenário, Relator: Min. André de Carvalho. Sessão de 04/04/2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04/04/2018.

resultados, com base no seu planejamento. Explicita-se o erro sistêmico, pois na formulação não são estabelecidas as metas a serem atingidas, de modo a que o TCU as fiscalize. Da forma atual, corre-se o risco de o TCU criar parâmetros “do nada”, o que será muito pior, caracterizando-se como ativismo da Corte.

3.3. Propostas para melhorar a eficácia de políticas de fomento e de seu controle

A elaboração desta pesquisa partiu da premissa de que o controle realizado sobre as transferências de receitas apega-se mais ao rigor formal do que à efetividade dos resultados obtidos com o fomento concedido. Comprovou-se que isso decorre não somente de problemas no controle, mas também de lacunas normativas e de problemas no planejamento dos incentivos concedidos. Tudo indica haver um descompasso entre a atividade planejadora do fomento e a atividade fiscalizatória e de controle dessas contas. Portanto, passa-se a apresentar inicialmente propostas para a melhora do controle e, na sequência, para o planejamento das políticas de fomento.

3.3.1. Fomentando a eficiência do TCU

3.3.1.1. Necessidade de aperfeiçoar o controle sobre transferências

Conforme visto, o controle exercido pelo TCU sobre as transferências de recursos tem sido realizado de maneira essencialmente formal, com pouca preocupação em aferir resultados e, muitas vezes, sequer atentando ao cumprimento dos objetivos pactuados. Tem, ainda, submetido os particulares à insegurança jurídica, resultante da constatação de decisões divergentes mesmo em casos similares que tratam da aplicação de recursos recebidos.

Na maioria das situações, observa-se o controle formal excessivo, mas não se pode ignorar que em casos mais raros o controle age de modo razoável, avaliando o cumprimento do objeto, recorrendo ao princípio da insignificância quando não se comprova o emprego de valor baixo, desprezível em relação ao todo, mas se evidencia o cumprimento do objeto. Curiosamente, as escassas situações em que a Corte adota tal postura representam um modo mais adequado de exercer o controle, que poderia lhe servir de lição para a conformação de uma nova prática.

Via de regra, as decisões determinam um grande ônus ao particular que recebe os recursos, que terá obrigação não somente de executar o objeto, como de comprovar a exata

parcela aplicada em cada fase, guardando todas as notas fiscais e recibos, para posterior checagem do TCU. Isso não se verifica nos casos de fomento por exclusiva renúncia de receita, de quem apenas é exigida a manutenção das condições iniciais para recebimento do benefício (como visto no item 3.2.2).

Constata-se que “infelizmente, as formas de controle, inclusive o judicial, embora sensivelmente alteradas no decurso do tempo, não conseguiram acompanhar a evolução e o crescimento da função administrativa”³⁶⁰.

Esta postura da Corte de Contas vai na contramão das finalidades das políticas de fomento. De um lado, a Administração desenvolve mecanismos de fomento com o fito de incentivar a adoção, pelos particulares, de condutas consonantes com os interesses coletivos, atuando como auxiliares do Poder Público na consecução dos fins comuns. Por outro lado, o TCU funciona como um fator de “desfomento”, que pode gerar nos particulares interessados o receio de receber recursos públicos e, ainda que atuando de boa-fé e atingindo os objetivos pactuados, acabem sendo penalizados por alguma falha não no objeto final, mas nos meios utilizados para cumpri-lo (conforme brevemente antecipado no item 3.2.1 acima).

Cumprido, portanto, pensar em formas de aperfeiçoar o controle atualmente exercido sobre as transferências de recursos públicos.

Caio Tácito, ao analisar a então recém promulgada Constituição de 1967, destaca as disposições que afetam o controle. Dentre elas, são mencionados o **abandono do critério de fiscalização formal no controle parlamentar externo, exercido por intermédio do Tribunal de Contas**, bem como as finalidades do controle interno, pelo Executivo, de criar condições para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa, de acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento e de avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. O autor conclui afirmando que “se não morrerem no papel, ou na intenção, tais objetivos introduzirão, na dinâmica da Administração pública brasileira, um real controle de *eficiência e de produtividade*, de que secularmente carece”³⁶¹ (grifos no original). Contudo, como desconfiou o autor, tais previsões parecem mais estar “morrendo no papel”.

É também relevante destacar que o Poder Público necessita do auxílio de entidades privadas para prover todos os serviços essenciais garantidos à população pela Constituição. Por este motivo, foram desenvolvidos modelos contratuais a serem celebrados entre

³⁶⁰ DI PIETRO, Maria Sylvania. *Op. Cit.*. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006, p. 31.

³⁶¹ TÁCITO, Caio. O controle da administração e a nova constituição do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, n. 90, pp. 23 – 29, out./dez. 1967.

empresas privadas (com objetivo de lucro) e a Administração, por meio dos quais o parceiro privado assume a responsabilidade pela prestação de determinados serviços públicos³⁶².

O controle dos pagamentos realizados no âmbito destes contratos administrativos apenas pode obedecer ao cumprimento de metas estabelecidas no próprio contrato. Não há uma obrigação de que o particular demonstre ao Poder Público todos os seus custos e como foram realizados seus gastos.

Deste modo, a realização de um controle formal sobre a aplicação de instrumentos de fomento por transferências de recursos, especialmente sobre o terceiro setor, representa um desincentivo à atuação das entidades sem finalidade lucrativa, que se sujeitam a um controle muito mais rigoroso sobre suas contas do que empresas privadas em regime de contrato administrativo. Este cenário, pode, nos termos da citação de Carlos Ari Sundfeld anteriormente reproduzida, ser “determinante na definição de seus rumos e de suas características, bem como de sua paralisação ou continuidade”³⁶³.

É, portanto, fundamental se ter em conta que, sem o auxílio de entidades privadas que atuem incentivadas por medidas de fomento, o Poder Público passará a depender dos contratos administrativos típicos, celebrados com empresas privadas, pois não há como todos os serviços públicos serem prestados diretamente pelo Estado.

Adicionalmente, deve-se lembrar que “os mecanismos orçamentários recaem, cada vez mais amiúde, sobre as comparações de desempenho e de resultado [...], seja qual for o vigor dos debates, ninguém pensa seriamente em abandonar a avaliação de resultados”³⁶⁴.

Assim, deve-se pensar o controle do fomento não de modo mais severo que o controle exercido sobre as contratações públicas regulares, mas, contrariamente, de forma mais flexível. Inclusive, esta é a tendência sugerida pela Lei nº 13.019/2014, que instituiu procedimentos de prestações de contas simplificadas para as parcerias celebradas com as organizações da sociedade civil³⁶⁵.

Portanto, mais do que enfocar uma conferência de nota a nota, recibo a recibo, o Tribunal de Contas deve simplificar seu procedimento de controle, para se ater à verificação

³⁶² Falamos dos contratos de concessão e permissão de serviços públicos, regidos pela Lei nº. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e de parceria público-privada, instituídos pela Lei nº. 11.079 de 30 de dezembro de 2004.

³⁶³ SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André. Direito e políticas públicas: dois mundos? In: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André. (org.) **Direito da regulação e políticas públicas**. *Op. Cit.*

³⁶⁴ TROSA, Sylvie. **Gestão pública por resultados**: quando o Estado se compromete. Rio de Janeiro: Revan; Brasília: ENAP, 2010, p. 46

³⁶⁵ Lei nº 13.019/2014, art. 63, § 1º. A administração pública fornecerá manuais específicos às organizações da sociedade civil por ocasião da celebração das parcerias, tendo como premissas a simplificação e a racionalização dos procedimentos; c/c art. 63, § 3º. O regulamento estabelecerá procedimentos simplificados para prestação de contas.

dos resultados e cumprimento do plano de trabalho, deixando de lado o controle procedimental, pois se os itens tiverem sido cumpridos, a probabilidade de adequado emprego dos valores será alta (e ainda que tenha havido algum erro, dificilmente o montante envolvido será expressivo o suficiente para justificar a ação do controle).

Uma solução mais eficiente ao exercício do controle parece ser pautá-lo, inicialmente, pela aferição de resultados. Caso seja comprovado o integral alcance das metas previstas (as quais devem ser definidas anteriormente pelos responsáveis pela formulação da política pública – e jamais pelo TCU) e o cumprimento dos objetivos pactuados entre particulares e gestores, a Corte de Contas poderia desprezar a realização de controles meramente formais sobre a aplicação dos recursos (considerando que se trata de procedimento mais trabalhoso, que pode resultar pouco eficaz). Obviamente, caso seja constatado o desvio do resultado esperado, as informações sobre a efetiva aplicação dos valores poderiam ser examinadas. Contudo, antes de proceder a este exame, o TCU deveria avaliar a boa-fé dos envolvidos e a gravidade dos desvios, para ponderar eventual ocorrência de erros escusáveis – eventual problema de resultado que decorra do risco da atividade empresarial não deve ser passível de sancionamento pelos órgãos de controle. Há que se ter em conta que nem toda disfuncionalidade decorre de um ilícito. Somente sendo comprovado um grande desvio ou em face de indícios concretos de má-fé dos particulares é que se justificaria um exame aprofundado da aplicação dos valores, de modo a sopesar eventuais resultados parciais e calcular prejuízos aos cofres públicos.

Com isso, tem-se um ganho de eficiência não somente no controle, mas também nas próprias políticas de fomento. Importa ressaltar, ainda, que o controle dos resultados alcançados com o emprego dos recursos pelo particular não deve ser influenciado por problemas na base da política de fomento. É dizer que, caso não haja resultado proveitoso em função de erros no planejamento, os dados encontrados quando do controle devem retroalimentar os órgãos responsáveis pela construção da política e servir de base à sua reformulação, sem que isso leve a uma punição aos particulares que usufruíram de políticas de fomento mal estruturadas.

Contudo, é necessário, para tanto, uma atuação conjunta dos órgãos envolvidos na elaboração da política de fomento, de modo a planejar as medidas adequadamente e a desenvolver um plano de trabalho apropriado (que já contasse com as estimativas de custos antes de sua aprovação), fundamentado em estudos que demonstrem os objetivos que se pretendem atingir.

3.3.1.2. Entre controle e avaliação: repensando a lógica da atuação do TCU

Considerando a problemática do planejamento, a despeito da complexidade envolvida, estimativas de impacto para o planejamento são não somente importantes, como também consistem em condição colocada pela própria LRF, que dispõem que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente” (art. 1º, §1º).

Por esta razão é que, no caso referido no item 3.1.2., acima, no qual houve manifestação do Ministério da Fazenda quanto à complexidade da elaboração de estudos, a Corte de Contas acabou por considerar:

[...] pertinente a proposta da Serur de manter a essência da determinação, mas com as modificações sugeridas no sentido de que os **estudos sejam feitos em conjunto com os órgãos e entidades da Administração envolvidos na formulação e gestão das respectivas políticas de incentivo fiscal**. Todavia, as desonerações devem seguir critérios de materialidade e relevância a serem previamente informados e aprovados por deliberação do TCU. Procura-se, com isso, ajudar o Ministério da Fazenda na transposição dos óbices técnicos à efetivação do item, o que vai ao encontro das ponderações feitas na sua peça recursal pertinente a proposta da Serur de manter a essência da determinação, mas com as modificações sugeridas no sentido de que os estudos sejam feitos em conjunto com os órgãos e entidades da Administração envolvidos na formulação e gestão das respectivas políticas de incentivo fiscal. Todavia, as desonerações devem seguir critérios de materialidade e relevância a serem previamente informados e aprovados por deliberação do TCU. Procura-se, com isso, ajudar o Ministério da Fazenda na transposição dos óbices técnicos à efetivação do item, o que vai ao encontro das ponderações feitas na sua peça recursal³⁶⁶. (grifo nosso)

Em que pese a imposição de aprovação prévia pelo TCU quanto às desonerações (o que é completamente descabido, uma vez que a escolha da política pública deve ser decisão aberta à discricionariedade do administrador), **a ideia de contar com um apoio da Corte de Contas na realização destas avaliações não é negativa.**

Pode-se, por exemplo, prever uma atuação conjunta do TCU (e da sua estrutura de analistas) com os órgãos públicos encarregados da formulação das políticas de incentivos, de modo a orientar gestores sobre os dados que deverão ser desenvolvidos *a priori*, os quais serão posteriormente necessários ao acompanhamento da eficiência da política tanto pelo próprio órgão gestor, como em eventual controle posterior pela Corte de Contas. Destaque-se que essa articulação não pressupõe interferência do TCU na definição da política, isto é, ao Tribunal não seria facultado decidir, por exemplo, se um determinado setor precisa ou

³⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1012/2015 Ata 15/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 29/04/2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29/04/2015.

não ser incentivado, tampouco opinar sobre os objetivos e resultados a serem atingidos. No entanto, após essa opção ser tomada pelo gestor público, a Corte poderia auxiliar na definição de parâmetros e metas de avaliação dessa política. Inclusive, porque esta atividade já se insere nas competências da Corte, uma vez que a própria LRF definiu que os Tribunais de Contas alertem os Poderes ou órgãos sempre que constatarem “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária” (art. 59, §1º, V³⁶⁷), e a falta de planejamento quando aos objetivos e metas a serem atingidos configura, por si, um fato que compromete os resultados dos programas de fomento.

Assim, uma questão que se deve enfrentar é a diferenciação entre “avaliação” e “controle”, pois, conforme explica Ana Carla Bliacheriene:

“Avaliação é o nome, na gestão pública, equivalente ao controle adotado no Direito. Essa diferenciação tem sua lógica uma vez que na gestão prioriza-se a avaliação das políticas públicas a fim de identificar resultados, para melhorar as práticas gerenciais. No caso do Direito, como o controle assumiu o papel de checagem do atendimento à estrita legalidade que condiciona o comportamento do burocrata a protocolos rígidos (devidamente normatizados) – o enfoque punitivo e sancionatório tomou maior vulto³⁶⁸.

A possibilidade de contar com o apoio do TCU como um órgão auxiliar na avaliação das políticas públicas pode contribuir para a retroalimentação dos órgãos gestores e até do Legislativo, com informações concretas sobre as políticas de fomento, no sentido de alertá-los sobre aspectos negativos que tenham sido percebidos pela Corte. Não se pretende, com isso, ampliar qualquer competência da Corte de Contas, mas tão somente utilizar as informações naturalmente geradas pelo exercício do controle, bem como sua estrutura e capacidade institucional comumente ostentada pelo TCU, de modo a auxiliar os gestores. Trata-se não de uma **competência de controle sobre um ato específico** (que englobaria possibilidade de sustá-lo e de aplicar penalidades), mas do aproveitamento de dados obtidos pelo TCU no exercício de sua competência ampla de controle (em ações sobre situações análogas) e de fiscalização, para indicar aos demais órgãos quais são as informações que eles deverão fornecer ao TCU, para que este possa, posteriormente, realizar um controle adequado. Assim, os órgãos responsáveis pela formulação da política poderiam contar com dados e com a capacidade institucional do TCU, como uma forma de auxiliar as avaliações que devem ser realizadas para checar os resultados das políticas de fomento.

³⁶⁷ Lei complementar nº 101/2000, Art. 59, §1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: (...) V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária

³⁶⁸ BLIACHERIENE, Ana Carla. *Op. Cit.*, p. 147.

Tal competência não tem o condão de substituir a ação dos gestores por qualquer procedimento da Corte. É importante que se tenha clareza quanto à preservação da discricionariedade administrativa e à separação das competências de cada ator. As escolhas de política pública continuam como incumbência do Executivo, e sua normatização é tarefa do Legislativo. Não deve haver intromissão do TCU. O que se sugere que ocorra é o **auxílio**, como mais uma forma de subsidiar os demais Poderes com informações necessárias à realização da escolha. Afinal, a própria Corte de Contas costuma exaltar sua capacidade institucional para avaliar tais questões, enquanto aponta as dificuldades de diversos órgãos, como, por exemplo, no trecho abaixo transcrito, sobre a atuação do MEC em relação ao Prouni:

O esforço maior de controle se configura não somente pelo caráter descentralizado da política, mas também pela inexistência de avaliações ou pela qualidade precária das informações obtidas pelo gestor sobre resultados de programas de governo executados de forma descentralizada. O custo e a dependência da obtenção de dados primários junto a várias esferas em que pode atuar um programa, que pode envolver órgãos municipais, estaduais, não governamentais e, até mesmo, instâncias de controle social, impacta na capacidade do MEC em obter informações tempestivas e confiáveis sobre os resultados desse programa, o que é uma das condições para a efetividade do processo de monitoramento do PNE³⁶⁹.

Poderá, então, o TCU, como órgão central, com amplo acesso aos dados das diversas esferas da Administração, atuar como fiscalizador dos resultados das políticas de fomento, de modo a retroalimentar o Executivo e o Legislativo com informações necessárias ao planejamento destas políticas (e não somente como o controlador que busca prioritariamente verificar a possibilidade de apenar gestores e particulares).

3.3.2. Mundo ideal: o fim dos incentivos tributários, em razão de suas desvantagens frente às transferências

A pesquisa demonstrou que há escassos controles para os incentivos tributários usufruídos diretamente pelos beneficiários alvo da norma, especialmente, quando se trata de incentivos não sujeitos a contrapartidas. Nestes casos, os particulares estão sujeitos apenas à verificação quanto à manutenção dos requisitos que o habilitaram a receber o benefício, o que gera tratamento completamente díspar do aplicado ao controle das transferências (forte

³⁶⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 2921/2016 – Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 16/11/2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16/11/2016.

no controle formal excessivo), ainda que as consequências geradas aos cofres públicos por ambos os grupos de particulares sejam equivalentes.

Tal tratamento anti-isonômico afronta o princípio da igualdade, além de encobrir potenciais efeitos anticoncorrenciais gerados pelas normas tributárias indutoras. Não se quer dizer que qualquer incentivo fiscal viole a igualdade (tampouco a livre concorrência). Tratamentos diferenciados não são vedados (e, em alguns casos, são até requeridos), contudo, são sujeitos a algumas condições. Conforme aponta Humberto Ávila, “o que o princípio da igualdade proíbe são as diferenciações injustificadas”, assim, é necessário que haja suporte em interesses públicos e fundamento constitucional, devendo o motivo “ser adequado, impessoal e objetivo” e, sobretudo, impondo que haja sobre ele um controle também objetivo³⁷⁰. No mesmo sentido:

De início, deve-se registrar que, sob o pálio da isonomia, não se pode conceber que a instituição das normas tributárias indutoras promova uma diferenciação dos contribuintes, sem critérios adequados e, sobretudo, razoáveis à promoção do fim colimado pela norma. Ou seja, em conjunto com os demais princípios e postulados, a isonomia tem – ou deveria ter – o condão de proteger a utilização de critérios amplos, fluidos e essencialmente subjetivos no manejo da norma indutora, conferindo indesejável margem àquele que a institui³⁷¹.

Não é o que ocorre, contudo, com a distinção operada na intensidade e forma do controle incidente sobre o incentivo tributário usufruído diretamente pelos seus beneficiários (praticamente inexistente e sem preocupação com o resultado) e sobre a transferência (sujeita a controle formal e intenso). Diferenciação dessa ordem não se insere em quaisquer dos elementos justificadores do tratamento distintivo admitido em termos de normas indutoras, o que a eiva de nulidade desde a origem. Afinal, conforme já exposto no item 3.2.2 deste Capítulo, a inobservância dos critérios que justificam o tratamento diferenciado pode determinar a inconstitucionalidade do ato, de modo que tais desigualdades apenas se justificam com o “correto estabelecimento do critério discriminatório”, que deve guardar correlação com a disparidade de tratamentos, além de estar em “conformidade com o ordenamento jurídico posto”³⁷².

Poder-se-ia concluir, assim, que os resultados encontrados ao longo desta pesquisa, que demonstram nítida afronta à isonomia e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade

³⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.338-339.

³⁷¹ BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte, Fórum, 2017, p. 69-86.

³⁷² SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. *Op.Cit.*

no tratamento de particulares em situações análogas de participação em políticas de fomento demonstram que incorre o Poder Público em frequentes e constantes inconstitucionalidades.

Considerando que parte relevante da problemática referente ao controle das renúncias de receitas reside nas dificuldades inerentes ao dimensionamento do benefício gerado face aos custos das renúncias, é intuitivo pensar que, em um mundo ideal, não devam existir incentivos tributários.

Destaque-se que não se propõe acabar com as “renúncias de receitas tributárias” (ou, conforme terminologia preferida por parte da doutrina, com o “gasto tributário”), mas tão somente com os incentivos tributários, ou seja, com os mecanismos de fomento financeiro realizados pela via da tributação. O debate sobre a adequação da manutenção dos demais benefícios tributários, cujos objetivos residem em equalizar capacidades contributivas ou compensar o particular por serviços não adequadamente providos pelo Poder Público devem ser alvo de outros estudos.

O fato é que a utilização de instrumentos de fomento financeiro, seja por meio de uma transferência, seja por meio de um incentivo tributário, implica a realização de um gasto público, e como bem aponta Frederico Turolla, “toda despesa pública deve ser amparada por uma fonte de recursos que lhe financie”, sendo tais fontes limitadas à emissão de moeda, ao endividamento público e à tributação³⁷³. Considerando que a emissão de moeda leva à desvalorização da própria moeda, gerando inflação, e que o endividamento público, apesar de necessário em diversas circunstâncias, apenas posterga uma obrigação de pagamento, a principal fonte geradora de receita perene é a tributação (cuja representatividade é considerada expressiva quando comparada a outras fontes de receitas, advindas dos *royalties*³⁷⁴ e de privatizações). Nesse sentido, Egon Bockmann afirma que:

O Estado brasileiro é eminentemente Fiscal, eis que os recursos para as despesas públicas são oriundos da receita tributária. [...]

Mas atenção: isso não importa dizer que o Estado brasileiro seja só um Estado Fiscal, em sua concepção pura (a afastá-lo da economia, reservando-lhe a arrecadação financeiro-tributária e atividades essenciais). Possuímos muitos Estados dentro dele, inclusive quanto à geração de receitas (polícia, empresas, regulação, garantia, meio ambiente etc.). Com efeito, há outras verbas a compor as receitas orçamentárias (distribuição de dividendos, royalties, títulos públicos, indenizações, multas compensatórias, receitas derivadas de licitações e contratos

³⁷³ TUROLLA, Frederico A. Responsabilidade Fiscal e Investimento Público no Brasil. In: VASCONCELOS, Roberto F. (coord.). **Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 48

³⁷⁴ Conceituados como “o pagamento efetuado por quem explora um direito que pertence a outrem” (grifo no original), no caso, sobre a exploração de petróleo, minérios e energia. SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia**: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 89.

etc.), mas são ínfimas se comparadas a impostos e contribuições. Em termos relativos, não ocupam espaço significativo no orçamento público³⁷⁵.

Assim, são essencialmente os recursos arrecadados pela tributação que devem ser utilizados para fazer frente aos gastos públicos.

Da perspectiva dos instrumentos de fomento, a uma primeira vista, faz sentido pensar que arrecadar o tributo para depois repassar o valor por meio de subvenções resultaria no mesmo que deixar de arrecadar o valor a ser repassado. Entretanto, conforme visto, incentivos fiscais carregam inerente dificuldade de controle, especialmente quanto à aferição dos resultados, o que acarreta um tratamento não isonômico para os diferentes instrumentos de fomento financeiro. E exatamente em função deste resultado semelhante é que se defende sua substituição por mecanismos que, ainda que gerem uma renúncia de receita, viabilizem a exata mensuração do valor direcionado a uma determinada finalidade fomentadora – facilitando, assim, o exercício de um controle de resultados.

Ante os resultados encontrados durante o desenvolvimento desta pesquisa, constatou-se que, ainda que haja uma preocupação genérica do controle do Tribunal de Contas com a aferição dos resultados destas políticas de fomento, há, na prática, grande dificuldade de avaliá-los. Isso porque a avaliação do atingimento do resultado de um determinado incentivo tributário depende de complexa análise econômica, para calcular o quanto deixou de ser pago a título de tributos e o quanto foi efetivamente aplicado nos objetivos que ensejaram a criação da isenção, bem como para avaliar se os resultados atingidos foram satisfatórios. E esta avaliação depende, ainda, de que a política tenha contado com um planejamento apropriado.

Nesse sentido, Klaus Tipke afirma que “normas dirigistas têm a desvantagem de ser difícil, no momento de sua introdução, julgar com segurança sua eficácia para a finalidade aspirada. As prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar³⁷⁶”.

Por isso, em relação às renúncias de receitas tributárias (viabilizadas em decorrência da função extrafiscal do tributo³⁷⁷), não é factível ter o mesmo tipo de controle. A lacuna

³⁷⁵ MOREIRA, Egon Bockmann. Direito Administrativo da escassez, contratações públicas e segurança jurídica: o que temos a aprender com a crise permanente. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 16, n. 61, p. 55-76, jan./mar. 2018

³⁷⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.41.

³⁷⁷ É sabido que a função extrafiscal dos tributos não necessariamente gera uma renúncia de receitas; contrariamente, pode gerar um aumento da arrecadação, quando exercida, por exemplo, pela via do que foi denominado no item 1.1.3 do Capítulo 1 como “fomento negativo”. Por outro lado, a extrafiscalidade é característica marcante do fomento realizado pela via da renúncia de receitas, uma vez que é ela que acaba por induzir o comportamento dos particulares.

decorre da dificuldade de se identificar o exato impacto que tais medidas de fomento resultam para os cofres públicos e quantifiquem o benefício percebido pelo particular. Conforme esclarece Martha Leão “uma das maiores dificuldades da extrafiscalidade reside exatamente no fato de que não é possível prever se a tributação será de fato eficaz para a promoção dos efeitos visados. A extrafiscalidade, nesta linha, está ligada a conjecturas e expectativas”³⁷⁸.

Contudo, mesmo reconhecidas as dificuldades inerentes ao controle eficaz dos incentivos fiscais, não há motivo para dele se abdicar, tanto o menos, quando assim se faz sem qualquer preocupação em mitigar essas dificuldades. Novamente, Klaus Tipke ressalta os cânones da isonomia e da eficiência como elementos intrínsecos dos incentivos fiscais:

Para que a satisfação de interesses de um determinado setor econômico ou de um grupo social não possa ser justificada como fomento indireto do Bem Comum (‘o que é bom para a *Volkswagen* é bom para a Alemanha’; ‘*What is good for General Motors, is good for the United States*’), é exigido, com razão, que todo incentivo fiscal e toda subvenção deva ser vantajosa para todos, em maior ou menor grau. Se isso é certo, não se pode comprovar facilmente. Tribunais que se ocupam de tais questões costumam refugiar-se na opinião de que é próprio ao pluralismo democrático deixar valer qualquer entendimento defensável, não totalmente absurdo.

Entre juristas é bastante incontroverso o seguinte entendimento: todo incentivo fiscal ou subvenção tem de ser eficaz e imprescindível, para cumprir o fim dirigido por eles perseguido. Para corresponder ao princípio da igualdade também os incentivos fiscais ou subvenções devem ser concedidos segundo princípios adequados ao objeto, tais como o princípio da necessidade ou princípio do mérito, para que todos que se encontrem na mesma situação possam valer-se do incentivo ou subvenção.³⁷⁹

Não é crível, portanto, sustentar de modo raso, que o incentivo fiscal restaria justificado apenas na genérica menção aos seus objetivos, sobretudo para a atração de investimentos ou estímulo ao setor produtivo. Gilberto Bercovici alerta que:

O processo de concessão de incentivos fiscais estaduais caracteriza-se pelo desperdício do dinheiro público, pois os possíveis ganhos em bem-estar não se comparam aos custos econômicos da atração de investimentos e aos custos sociais da diminuição da atividade econômica nos Estados perdedores³⁸⁰.

Corroborar essa ideia estudo realizado no Ceará, sobre os incentivos concedidos e os resultados obtidos entre os anos de 2002 e 2005, que chegou à seguinte conclusão: “a política industrial de incentivos fiscais, adotada pelo governo cearense no ano de 2002 não exerce

³⁷⁸ LEÃO, Martha. *Op. Cit.*, p. 167-185.

³⁷⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. Cit.*, p.41

³⁸⁰ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 185.

nenhum impacto na taxa de crescimento do número de postos de trabalho durante o período de 2002 a 2005”³⁸¹.

Observa-se, com isso, que a concessão de incentivos fiscais neste período não teve os resultados esperados, tendo beneficiado mais as empresas que tiveram sua carga tributária reduzida do que apresentado um retorno condizente com os interesses públicos. Contudo, este resultado não impactou a continuidade da concessão de incentivos às empresas favorecidas.

No mesmo sentido, estudo desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA aponta para falhas quanto ao alcance dos resultados dos incentivos tributários voltados a alavancar atividades de pesquisa e desenvolvimento no setor empresarial no país. A despeito de não defender o fim dos incentivos tributários (apontando para a validade internacional do mecanismo), o “estudo evidencia que a relação esforço-resultado total parece ser negativa para o Brasil”. Os resultados obtidos³⁸²:

[...]apontam que **a desoneração adicional recente, apesar de vultosa, não alterou o comportamento das empresas em relação a P&D e inovação na direção esperada, apenas deu alívio fiscal a uma atividade que já seria executada** pelo setor privado. Ademais, parece ter produzido um *mix* de subsídio (direto *versus* indireto) pouco eficaz, que, reduzindo a margem para o apoio direto, gerou uma ligeira diminuição do gasto privado, em relação ao que teria sido sem a ocorrência das desonerações adicionais. Em outras palavras, o aumento da isenção à inovação não apenas gerou um efeito substituição como diminuiu o investimento empresarial total em P&D.

Dessa forma, os efeitos aqui evidenciados estão associados não apenas à desoneração fiscal em si, mas à **composição do portfólio de instrumentos de fomento, que não tem sido capaz de mudar o comportamento empresarial**. Nele, as isenções fiscais – generosas, centradas nas grandes empresas e nos setores automotivo e de TIC – são os principais instrumentos de apoio à inovação na empresa. (grifos nossos)

Vale comentar que se tais estudos puderam ser desenvolvidos, caem por terra os argumentos por vezes apresentados em julgados do TCU, de que avaliações de tal complexidade não seriam possíveis, confirmando-se a tese de problemas de falta de capacitação – ou desídia deliberada – dos órgãos públicos para sua realização.

Considerando que a política fiscal deve desempenhar três funções básicas, de alocação e fornecimento de bens públicos, de distribuição da renda da sociedade e de

³⁸¹ IRFFI, Guilherme; NOGUEIRA, Fernando A. N.; BARRETO, Flavio Ataliba F. D. **Efeitos da Política de Atração de Incentivos Industriais no Ceará sobre o Emprego no Período 2002-2005**. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/2368/1/2010_capliv_girffi.pdf. Acesso em: 20 de junho de 2017.

³⁸² ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais Inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, julho de 2018, p. 30.

estabilização, para que se utilize a política econômica para gerar crescimento econômico³⁸³, pode-se, ainda, concluir que os atuais mecanismos de fomento apontam no sentido de falhas, especialmente, no exercício da função distributiva, constatando-se o mau emprego dos instrumentos de distribuição, sejam subsídios, sejam isenções fiscais.

Daí, decorre a controvérsia entre a ideia de se extinguir os incentivos tributários e o questionamento sobre sua viabilidade jurídica, em função da proteção da segurança jurídica daqueles que detêm expectativas em relação aos incentivos. Nesse sentido, vale transcrever lição de Klaus Tipke, que analisa a possibilidade de revogação dos incentivos tributários *vis-à-vis* a garantia, aos contribuintes, do direito ao planejamento (com vistas a reduzir sua carga tributária ao mínimo possível):

A uma eliminação abrupta dos incentivos fiscais opõem-se também dúvidas jurídicas: enquanto as leis tributárias violarem reiteradamente o princípio da capacidade contributiva – não por último devido aos incentivos fiscais –, os contribuintes têm o direito ao planejamento tributário. Eles têm o direito de orientar seu comportamento – legal – de tal modo que tenham que pagar o menos possível de impostos.

O direito ao planejamento pressupõe que os contribuintes conheçam a lei. Apenas quem conhece a lei e suas possibilidades de diminuição de impostos pode elaborar um planejamento para minimizar os impostos. [...] Mas quem pode planejar deve também poder confiar que não serão eliminadas as bases de seu planejamento do dia para a noite. No entanto, quando os efeitos jurídicos não mudaram retroativamente, mas apenas para o futuro, o Tribunal Constitucional Federal Alemão não concedeu até agora proteção alguma à boa-fé. A proteção à boa-fé – entende esse Tribunal – não vai tão longe a ponto de preservar os beneficiários de toda decepção de suas expectativas na continuidade da situação jurídica. **Em especial, os beneficiários não podem confiar que o legislador mantenha incentivos fiscais eterna e irrestritamente.** Devido à crítica maciça à sua jurisprudência, o Tribunal Constitucional Federal Alemão mudou recentemente, porém, seu rigoroso ponto de vista. Segundo o novo entendimento, aqueles incentivos fiscais que estimulam um determinado comportamento (como normas que concedem depreciações aceleradas) acionam proteção do princípio da boa-fé. A proteção somente é recusada quando **a suspensão ou restrição do incentivo for ‘justificada por motivos forçosos do Bem Comum’**³⁸⁴. (grifo nosso)

No entender da Corte Alemã, ao particular é garantido seu direito ao planejamento, nos termos concedidos pelo legislador, de modo que posterior revogação somente seria justificável em prol do “bem comum”. Adaptando ao caso brasileiro, assume-se que, desde que não se afronte direito adquirido, pode-se, com fundamento no “bem comum” (ou seja, no interesse público subjacente à não manutenção do desperdício de recursos públicos), encerrar mecanismos de fomento por incentivos tributários, pensando em um regime de

³⁸³ MORI, Rogério. Política Fiscal e Desempenho Macroeconômico. In: VASCONCELOS, Roberto F. (coord.). **Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 25 e 26.

³⁸⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Op. Cit.*, p.42

transição que garanta a segurança jurídica dos envolvidos, caso se verifique que eles não estão atingindo os resultados esperados ou quando tal avaliação não se mostrar possível.

Contudo, na hipótese descrita por Fernando Facury Scaff, de a norma indutiva ter gerado “um direito que integre o patrimônio de alguém, consubstanciando-se em um direito adquirido”, o particular que se sentir lesado “terá direito a requerer uma indenização pelo prejuízo ocasionado em razão da modificação ou do descumprimento da norma anterior”, o que demanda somente “que o fato aquisitivo seja considerado idôneo e embasado em uma lei (norma) que esteja gerando efeitos no tempo em que o fato foi realizado”³⁸⁵.

Destarte, pensar em um regime de transição entre o atual cenário de incentivos tributários abundantes para uma realidade em que normas tributárias indutoras não estejam presentes, carrega grande complexidade, tornando a ideia praticamente infactível. Contudo, não se podem desprezar as lições a serem corrigidas.

3.3.3. Mundo real: a inviabilidade de acabar com incentivos tributários

Por mais que se tenha provas da inerente dificuldade à realização de um controle de resultados de incentivos tributários usufruídos diretamente pelos beneficiários, ao ponto de que se pense que tais mecanismos de fomento deveriam ser extinguidos, o fato é que não é possível encerrar estes benefícios sem diversas alterações legislativas, além de um longo período de adaptação. Ou seja, tal proposta de extinção integral não é viável.

Portanto, é preciso pensar em soluções intermediárias que busquem resolver a problemática, evitando que se perpetuem incentivos ineficazes (equiparáveis a verdadeiras doações de recursos públicos) e permitindo um melhor controle dos resultados que se deseja atingir, especialmente para “que a intervenção se faça de maneira a não quebrar o princípio isonômico, por via de atos conformes com as suas exceções cabíveis”³⁸⁶ e, ainda, para que se viabilize um controle adequado dos resultados. Enfim, “um dos objetivos mais destacados pela nova ordem financeira é a aplicação das ideias de eficiência e eficácia nos gastos públicos [...]. Não se trata, contudo, de um objetivo genérico e abstrato a ser perseguido pelos agentes financeiros, como força de mera sugestão ou recomendação”³⁸⁷, e, conforme

³⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. *Op. Cit.*

³⁸⁶ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. *Op. Cit.*

³⁸⁷ FILIPPO, Luciano Gomes. **A performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016, pp. 114 – 115.

afirma Marcos Nóbrega, “melhorar o controle é tarefa primordial para alcançar bons resultados de programas de governo”³⁸⁸.

Não se pode desprezar o fato de que parte da doutrina reconhece consequências positivas geradas pelas normas tributárias indutoras, defendendo sua manutenção e afirmando que, ainda que se reconheça “as dificuldades de se preverem os efeitos gerados por meio da instrumentalização do tributo”, isto “não significa que as normas tributárias indutoras sejam um erro ou mecanismo perigoso demais para ser utilizado”, mas tão somente demonstra que é necessário controlar seus efeitos, pois, “ainda que estejam vinculados a finalidades absolutamente dignas da proteção também por parte da instrumentalização do direito tributário, é possível que as consequências fáticas apresentem uma série de problemas que precisarão de uma resposta do Poder Público, especialmente do Poder Judiciário”³⁸⁹.

A proposta intermediária entre a inviável extinção completa dos incentivos tributários e a insensata manutenção do cenário atual toma como base os mecanismos aqui denominados como instrumentos de fomento por vinculação de receitas. A avaliação dos resultados nestes casos torna-se um pouco mais simples, uma vez que eles permitem estimar com precisão a parcela da receita que está sendo renunciada, bem como os principais objetivos e os custos do projeto no qual os recursos estão sendo empregados, o que permite a melhor aferição de resultados (pelo menos, em relação aos objetivos pontuais de cada projeto – evidentemente, do ponto de vista macroeconômico, seriam necessários estudos mais complexos, que avaliassem a efetividade da política).

Referidos institutos não são imunes a falhas, mas a verdade é que nenhuma política de fomento o será, assim como nenhuma atividade administrativa consegue ser. Contudo, considerando algumas correções, a estrutura destes mecanismos parece ser a melhor opção para aperfeiçoar as políticas de fomento e facilitar (melhorar) o controle.

Dentre as principais deficiências da categoria de incentivos tributários por “vinculação de receitas”, tomada como base para a formulação de um modelo adequado, aponta-se a questão presente nas leis de incentivo à cultura, audiovisual e esporte, que autorizam o particular que usufrui da isenção a livremente escolher o projeto que deseja incentivar.

Assim, nos casos dos incentivos aplicados aos três setores examinados (cultura, audiovisual e esportes), deve-se pensar em formas de direcionar a aplicação dos recursos

³⁸⁸ NÓBREGA, Marcos. **Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011, p. 13

³⁸⁹ PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Op. Cit.*

incentivados a projetos de menor envergadura e de modo mais equânime entre as regiões. Resolvida esta questão, tem-se uma boa estrutura jurídica básica para pensar formas de melhorar a aplicação e o controle dos incentivos tributários.

É certo que as escolhas de políticas públicas devem contar com participação social, mas não devem ser largadas ao arbítrio de um pequeno grupo de particulares, sob pena de se incorrer nos mesmos erros de perda de eficiência. Portanto, as políticas de fomento também não podem ser conduzidas sem um planejamento prévio adequado, que conte com participação ampla e com as balizas do Governo. Uma vez escolhidos os setores que devem ser incentivados e realizados os estudos para definir os objetivos que se pretende atingir e estimar os custos envolvidos é que se podem eleger as medidas de fomento adequadas, e sua execução deve seguir o planejamento inicial que, por conseguinte, também deve ser observado pelo controle.

Afinal, conforme lição de Josaphat Marinho “o plano racionaliza o trabalho e a economia, porque ordena e hierarquiza problemas, decisões e meios financeiros, bem como serve de freio a interesses privados e ao poder dos agentes do Estado, e assim os orienta e integra”. Assim sendo, a “função de controle do plano é patente, porque nele se encerra procedimento excludente da livre deliberação do indivíduo e do poder político, nos domínios regulados”. Afirmo, então, o autor que “se o plano incide mais no campo da administração pública, a que especificamente se destina e no qual deve ter caráter de obrigatoriedade, influi, também, no setor privado, pela projeção das prioridades estabelecidas” e conclui que “inserto o planejamento na Constituição de 1988 como um fator de desenvolvimento equilibrado e um controle do poder político e econômico, o que cumpre, agora, é executá-lo, com firmeza e inteligência”³⁹⁰.

Este pensamento está alinhado às fases da chamada “Racionalização das Escolhas Financeiras” (RCB – *Rationalisation des Choix Budgétaires*), que, conforme explica Luciano Filippo, inspirou o surgimento da noção de eficiência financeira. O autor explica que “a RCB pode ser dividida em duas fases diferentes, nas quais se encontra sempre a preocupação com a performance: (i) a escolha do programa e (ii) sua realização. A primeira fase é subdividida em três etapas (*planning, programming e budgeting*), equivalentes a planejamento, programação e orçamento, e esclarece que já na etapa de planejamento “são definidos indicadores que permitem a avaliação dos *graus de realização* dos objetivos

³⁹⁰ MARINHO, Josaphat. Planejamento como controle do poder. **Revista de Direito Público**, n 95, ano 23, São Paulo, Revista dos Tribunais, jul./set. 1990, p. 22-27.

escolhidos”, enquanto na programação, realiza-se uma análise de custo-benefício, e no orçamento, fixa-se o valor da despesa necessária para realizar os programas³⁹¹.

Deve-se lembrar que “as normas tributárias indutoras positivas geram para o Estado uma renúncia de receitas e, como todo ato público, a renúncia de receitas deve ser pautada na gestão fiscal eficiente, elaborada com responsabilidade e baseada numa ação estudada, planejada e transparente”, de modo a “prevenir riscos e corrigir certos desvios que podem afetar o equilíbrio das contas públicas, incluindo, entre outros, a renúncia de receita com uma política que deve se pautar pela responsabilidade³⁹².

Assim, é imprescindível que se estabeleçam os objetivos a serem alcançados por meio das normas indutoras e que a adesão dos particulares seja sempre condicionada à aplicação dos recursos em um plano de trabalho alinhado aos fins que o Poder Público busca alcançar.

Passariam os incentivos tributários a funcionar não de modo incondicionado, mas com supedâneo em instrumentos contratuais, que estabelecessem obrigações a serem cumpridas por ambas as partes, com metas a serem atingidas. Deixariam, assim, de configurarem meras “renúncias de receita”, para classificarem-se, também, como “vinculações de receitas”, ainda que os recursos economizados em relação à parcela do tributo que seria devida sejam usufruídos diretamente pelo beneficiário da isenção.

O controle poderia, então, incidir também sobre os particulares que se beneficiam das renúncias de receitas, nos termos previstos pelo art. 70 da Constituição, combinado com seu parágrafo único³⁹³ – ainda que não se defenda a aplicação dos severos controles formais atualmente conduzidos pelo TCU. A Corte de Contas atuaria centralizada na aferição dos resultados das políticas de fomento (como órgão controlador³⁹⁴), podendo, ainda, cumprir seu papel delimitado pelo art. 59, §1º, V da LRF³⁹⁵, de auxiliar os demais órgãos (no caso,

³⁹¹ FILIPPO, Luciano Gomes. *Op. Cit.*, p. 113-114.

³⁹² BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Op. Cit.*

³⁹³ Desde a edição da Emenda Constitucional nº 19/98, o parágrafo único do art. 70 da CF passou a incluir os particulares como sujeitos passivos do controle não somente das subvenções, mas também de renúncias de receitas.

³⁹⁴ Faz-se referência à distinção entre controle e fiscalização apresentada no item 2.1.1 do Capítulo 2, a partir de lição de Fernando Facury Scaff, que afirma que “controle é um conceito mais amplo do que fiscalização”, pois inclui também as “fases iniciais do procedimento; da possibilidade de autorizar, sustar ou impedir a realização de atos que estejam sendo realizados por terceiros”. (Controle Público de Projetos de Infraestrutura. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (coord.). *Op. Cit.*, pp. 277 – 304).

³⁹⁵ Lei complementar nº 101/2000, Art. 59, §1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: (...) V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária

do Executivo e o próprio Legislativo) acerca de falhas nos parâmetros que necessita para realizar o controle, com o objetivo central de retroalimentar o planejamento e a elaboração da legislação, de modo a viabilizar o posterior controle de resultados e evitar o comprometimento dos objetivos das políticas de fomento.

Conforme explica Marcos Nóbrega ao discorrer sobre orçamentos por performance (PB), “a informação e a retroalimentação dos programas não pode passar ao largo desse fenômeno”, de modo que “o sucesso de um PB dependerá, em grande medida, da capacidade do Governo de ajustar prontamente os programas, inclusive mediante o corte de despesas daqueles que não estão obtendo bons resultados”³⁹⁶.

Portanto, reconhece-se a importância de repensar não somente a atuação da Corte de Contas, mas também da própria estrutura das políticas de fomento.

³⁹⁶ NOBREGA, Marcos. Orçamento, eficiência e performance budget. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. (Coord.). **Orçamentos públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.693-728.

CONCLUSÕES

O exame do controle pelo Tribunal de Contas da União sobre a aplicação de instrumentos de fomento que importem em gastos públicos (diretos ou indiretos), especificamente, quanto à aferição dos resultados destas políticas, permite delinear conclusões de duas ordens.

A *primeira* confirma a hipótese inicialmente prevista, de que falta isonomia no controle exercido pela Corte de Contas sobre os particulares que se beneficiam dos diferentes *instrumentos originários de fomento financeiro e positivo à iniciativa privada*. Constatam-se tratamentos diferenciados a depender de o tipo de gasto realizado pelo Poder Público ter sido direto ou indireto: por um lado, notam-se excessivos controles formais aplicados sobre mecanismos que dependam de transferências de recursos e, por outro, controle praticamente inexistente sobre incentivos tributários cujo benefício financeiro seja usufruído diretamente pelo particular que adere à norma de desoneração (especialmente, quando se trata de incentivos não condicionados).

Dentro da categoria de gasto indireto, entende-se haver, ainda, uma classe específica, aqui denominada como “fomento por vinculação de receitas” (atinentes, por exemplo, aos mecanismos da Lei Rouanet, Lei do Audiovisual e da Lei de Incentivo ao Esporte, em que o benefício financeiro decorrente da isenção de um particular é aproveitado para execução de projetos por terceiros). Nesta classe, ocorre um controle formal, assemelhado ao exercido sobre as transferências, que busca examinar a aplicação dos recursos pelo particular responsável pela execução do projeto.

A *segunda* aponta para uma pulverização da responsabilidade por tal tratamento diferenciado, que se constatou ser partilhada pelos diversos órgãos envolvidos com a política de fomento, desde sua formulação normativa (pelo Legislativo), passando por seu planejamento, aplicação e gestão (pelo Executivo) e atingindo o controle, especialmente, o externo, realizado com auxílio do TCU. Na falta de parâmetros legislativos e do planejamento pelo agente público, a Corte de Contas, já aderente a controles formais e, no mais das vezes, distante da eficiência, acabaria, para realizar um controle de resultados, se imiscuindo em competência que lhe é estranha: a definição de políticas públicas e daquilo que com ela se pretende alcançar.

Colocado de modo resumido, a depender da política de fomento à qual o particular deseje (ou possa) aderir, o risco de ser alvo de um controle inadequado pela Corte de Contas

pode ser maior. No entanto, o TCU não é o responsável exclusivo por este cenário de inequidade.

Conforme determina a Constituição em seu art. 71, **a função do TCU restringe-se ao controle**, mais especificamente, ao auxílio do Legislativo no exercício do controle externo. Não pode, portanto, o Tribunal substituir o agente de governo na formulação e planejamento de políticas públicas. A ele, cabe precipuamente uma função de controle, ou, conforme decidido, de auxiliar nessa tarefa, com a missão de fornecer dados e, eventualmente, disponibilizar sua capacidade institucional para a elaboração de estudos, não de modo a tomar decisões de política pública, mas de forma a dar ferramentas para que os responsáveis possam fazê-lo com mais atenção aos parâmetros dos quais o TCU necessita para realizar um controle de resultados.

Assim, para o adequado exercício do controle externo pela Corte de Contas, é imprescindível que, antes de adentrar o exame do caso concreto, ela esteja munida dos **parâmetros adequados**, quais sejam, (i) das normas que dão fundamento às políticas de fomento (as quais já devem sinalizar os objetivos perseguidos), cuja missão de elaboração compete ao Legislativo, (ii) das informações sobre o planejamento pelos órgãos gestores, bem como dados sobre os resultados pretendidos, o que cumpre ao Executivo, e (iii) por fim, dos precedentes da própria Corte em situações análogas, além de eventuais opiniões consolidadas pela jurisprudência sobre o tema, que possam ter criado expectativas de direitos no particulares envolvidos, o que se presta à preservação da segurança jurídica.

Deve-se observar que há relevante papel atribuído ao Legislativo e ao Executivo quando da criação, do planejamento e da execução das políticas de fomento. Erros na formulação da política inevitavelmente levam a erros no controle, os quais dificilmente podem ser contornados pela Corte de Contas, uma vez que ela não pode substituir o Congresso em sua função de legislar, pois não tem legitimidade democrática para representar a vontade da maioria. A Corte tampouco pode realizar escolhas que caibam aos gestores das políticas públicas, pois a estes deve ser garantida a discricionariedade administrativa, prerrogativa esta que não é admitida no exercício do controle.

Assim, repise-se, a tarefa do TCU encerra-se no exercício do controle, que, inclusive, já se demonstra demasiadamente hipertrofiado em diversas situações e merece também diversos ajustes, de modo a evitar não somente as decisões discricionárias (muitas vezes até arbitrárias), carregadas de subjetivismo, como também para melhorar sua eficiência. É preciso substituir os excessivos controles formais geralmente aplicados sobre particulares

que, de qualquer modo, tenham acessado recursos públicos, por controles voltados à aferição de resultados.

Para tanto, é preciso inicialmente que se examinem as políticas de fomento em sua **base normativa** e, eventualmente, que se proponham reformulações, o que foge – ou, pelo menos, deveria fugir – a ingerências do TCU, podendo no máximo contar com informações transmitidas pela Corte, como forma de retroalimentar o Legislativo com dados concretos.

Caso emblemático identificado ao longo das pesquisas refere-se ao paralelo que pode ser traçado entre o tratamento de convênios celebrados com a intermediação do Ministério do Turismo, para realização de eventos e de projetos executados em conformidade com a Lei Rouanet.

Tem-se, no primeiro caso, exemplo típico de fomento financeiro viabilizado por uma transferência de recursos públicos a uma entidade privada, enquanto, no segundo caso, tem-se uma renúncia de receita tributária em relação a um particular (advinda da isenção fiscal usufruída por ele, em razão de doações ou patrocínios realizados), gerando uma transferência de recursos a um terceiro, a quem compete aplicar os recursos no desenvolvimento de um projeto cultural (previamente aprovado, mas cuja escolha para patrocínio ou doação é livre ao particular). A despeito deste último caso ser genericamente considerado um mecanismo de renúncia de receitas, optou-se, aqui, por classificá-los como um subgrupo do fomento por meio de renúncia, denominado de “fomento por vinculação de receitas”, uma vez que o valor que deixa de ir para os cofres públicos é direcionado a uma aplicação de interesse público, com limites estabelecidos na contabilidade do agente econômico, em prol de terceiros.

Uma rápida comparação do controle realizado sobre ambos os mecanismos demonstra **abordagens completamente divergentes, que não decorrem de falhas na atuação do TCU, mas de legislações pensadas de forma desconexa**, afastada da realidade das políticas de fomento.

No primeiro caso, dos convênios para fomento ao turismo, tem-se eventos menores, geralmente promovidos em pequenas cidades, e cuja eventual cobrança de ingressos deve reverter integralmente ao próprio evento ou retornada (a parcela excedente) aos cofres públicos. Nestas situações, o controle exercido pelo TCU guarda excessivo apego formal pela conferência das notas fiscais e pela legalidade, condenando as contas daqueles que realizaram eventos pagos e não conseguiram comprovar a integral destinação dos valores obtidos com a venda de ingressos (ou seu retorno aos cofres públicos) e também daqueles que tenham realizado despesas com notas anteriores ou muito próximas à data de celebração do convênio. São escassas as situações em que a Corte lembra, pelo menos, de lançar vistas

sobre as provas da execução do objeto, as quais restam geralmente desprezadas, caso tenham sido verificadas falhas na comprovação da integral aplicação dos recursos – que, não raro, levam à recuperação de quantias tão baixas, que é difícil crer que tenham superado o custo do controle.

Por outro lado, na segunda categoria examinada, tem-se grandes eventos realizados por empresas promotoras de renome, que quase invariavelmente cobram elevados valores pelos ingressos, e que possivelmente teriam plenas condições de realizá-los sem o apoio de recursos públicos, mas conseguem obtê-los em função da possibilidade conferida por lei. Observa-se que o TCU costuma também realizar um controle formal da aplicação dos valores, mas despreza completamente o fato de terem sido obtidas elevadas quantias com a venda de ingressos. Ainda, a preocupação com a efetiva realização do evento costuma aparecer com maior frequência – ou seja, há maior interesse em verificar o cumprimento do objeto.

A conclusão que se pode tirar é que há tratamento divergente pelo TCU, o qual não decorre de problemas no controle, mas de normas que não dialogam entre si, resultando que, para os particulares, seja mais interessante buscar contar com os mecanismos da Lei Rouanet (ou da Lei do Audiovisual ou da Lei de Incentivo ao Esporte) do que celebrar convênios com o Poder Público – o que, para utilizar expressão de Fernando Facury Scaff, sinaliza no sentido de que, entre os particulares que aderem a diferentes mecanismos de fomento, não se verifica uma “liberdade igual”³⁹⁷.

Considerando que o Legislativo não parece ter percebido tal discrepância, a Corte de Contas, em seu papel de auxiliar deste Poder, poderia manifestar-se no sentido de informá-lo, com uma mera recomendação (sem poder de vincular as ações do Congresso), de modo apenas a muni-lo com as informações suficientes para um exame quanto à necessidade e a adequação de se proporem alterações legislativas.

Frise-se que não se defende a ideia de que o TCU determine quaisquer propostas ou sugestões, mas tão somente alerte o Legislativo para eventuais discrepâncias surgidas no controle, em função de problemas que decorrem de deficiências legais, especialmente, porque o TCU não tem competência para criar as normas que lhe permitiriam melhorar os resultados do controle nestes casos, mas como órgão auxiliar do Legislativo, poderia alertá-lo sobre a questão.

³⁹⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.

Passando aos casos de **carência de adequado planejamento e acompanhamento da aplicação da política de fomento pelo Executivo**, os quais também fogem às ingerências da Corte de Contas, é importante mencionar questões relacionadas à falta de capacidade institucional dos órgãos e à sua governança.

Há situações em que a própria Corte de Contas determina ao órgão gestor da política, a formulação de indicadores que permitam realizar uma avaliação de resultados. Entretanto, houve casos em que a determinação não foi atendida, tendo sido rebatida com a argumentação de que a elaboração de estudos para o desenvolvimento de indicadores aptos a demonstrar o alcance de metas e resultados é demasiado complexo.

Quando os órgãos gestores envolvidos não fornecem ao TCU os instrumentos necessários para avaliar a política e argumentam não ter capacidade para fazê-lo, tem-se um cenário cuja solução é mais complexa. Ao mesmo tempo em que a Corte de Contas não deve interferir em escolhas de política pública, sua função de controle restará prejudicada, caso ela não disponha do ferramental indispensável à uma aferição de resultados. Tem-se, portanto, situação análoga à verificada em relação a falhas de legislação: a atividade de controle resta prejudicada por deficiências de outros órgãos, sobre cujas atividades o TCU não deve ingerir.

Acredita-se que uma forma de buscar resolver o problema apontado seria pensar em uma atuação conjunta, envolvendo o TCU e o órgão responsável pela gestão da política. Acompanhado pelas escolhas do administrador, o Tribunal poderia auxiliá-lo na missão de realizar os estudos necessários ao desenvolvimento dos indicadores, como uma forma de compartilhar sua capacidade institucional (que a Corte de Contas costuma alardear) de modo a suprir as carências destes órgãos.

A atuação poderia ser comparada a uma “avaliação prévia”, não no sentido de controle prévio, que é apto a sustar atos e aplicar penalidades, mas no sentido de garantir que os gestores estejam atentos a um planejamento adequado para a política, bem como à elaboração de indicadores adequados, os quais serão necessários ao TCU para posterior controle focado nos resultados. Desse modo, esta avaliação não teria caráter vinculante para o gestor, que poderia complementar os estudos e informações fornecidas pelo TCU e tomar suas decisões livremente. Uma vez finalizados o planejamento e os respectivos indicadores, eles passariam a servir de parâmetro ao controle de resultados. Assim, a Corte de Contas poderia auxiliar os administradores no adequado planejamento da política, fornecendo informações sobre os dados que ela necessita para desempenhar um controle (posterior) adequado.

Por fim, passando à problemática que envolve tão somente a **atuação da Corte de Contas**, há que se destacar que o modo como o controle é por ela exercido atualmente se configura excessivamente custoso, lento e ineficiente, uma vez que os esforços necessários ao desempenho de excessivos controles formais, procedimentais dependem de grande dedicação de recursos (financeiros, humanos, instrumentais e técnicos), podendo gerar desperdício ao invés de recuperação dos recursos públicos eventualmente desviados.

Uma atuação mais focada no controle de resultados melhora a eficiência do TCU, que passa a se ocupar de formalidades sobre a aplicação dos recursos somente nas situações em que os resultados não sejam atingidos.

Assim, ao constatar o alcance dos resultados objetivados com a política pública, o TCU deveria abdicar de controles estritamente formais. Por sua vez, caso sejam constatados pequenos desvios nos resultados, o Tribunal deve avaliar a boa-fé dos agentes envolvidos e em que medida os erros presentes seriam escusáveis, de modo a apreciar a necessidade de controle formal que averigue a adequada aplicação dos recursos. Este apenas deveria ocorrer nos casos em que não se comprova a boa-fé dos envolvidos ou quando há completo desvio dos objetivos almejados (e sequer resultados parciais são atingidos).

Deve-se ter em mente que o controle de políticas de fomento desempenha relevante função, uma vez que ao aderir a tais políticas, os particulares passam a atuar como auxiliares do Estado na consecução de finalidades públicas. Caso o controle seja exercido de modo discricionário (arbitrário), desmedido e excessivamente formal, pode-se gerar o efeito de “desfomento”, em que a expectativa de passar pelo crivo do controle externo exercido pelo TCU torna-se um desestímulo aos particulares que desejem aderir a políticas de fomento que dependam da execução de contrapartidas.

Conforme visto, a falta de isonomia no tratamento dos particulares que recorrem a diferentes instrumentos de fomento não é exclusividade do controle, mas de toda a estrutura subjacente à formulação da política (desde a edição de seu suporte normativo).

Em termos de impactos para os cofres públicos, **a realização de um gasto direto decorrente da transferência de recursos para viabilizar políticas de fomento acarreta exatamente o mesmo resultado gerado por um incentivo tributário** (gasto indireto). Contudo, os incentivos incondicionados, destinados a setores específicos, apenas demandam dos beneficiários a manutenção das características iniciais que lhes autorizaram usufruir do benefício, sem qualquer necessidade posterior de prestar contas e sem que seja possível avaliar a eficácia do gasto tributário. Nestas ocasiões, as raras atuações pelo TCU visam a controlar somente os entes públicos envolvidos, não tendo alcance sobre o particular.

Surge, daí, uma contradição, pois ao mesmo tempo em que não é possível submeter o particular beneficiário de uma isenção incondicionada ao controle, tem-se um mandamento constitucional que inclui os agentes privados como sujeitos passivos do controle, tanto de subvenções, como de renúncias de receita (conforme a alteração que a Emenda Constitucional 19/98 introduziu, ao inserir o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal), o que:

demonstra que o setor privado da economia também obtém favores dos cofres públicos sem que haja qualquer controle financeiro sobre isso. E isso ocorre de forma especial com aquelas pessoas que – para usar uma linguagem sociológica – descobrem o *jeitinho* de se tornarem *os prediletos amigos do rei*³⁹⁸.

Todo este cenário denota a falta de isonomia no tratamento dos particulares que se beneficiam de diferentes instrumentos de fomento financeiro, seja por tratamentos desiguais em relação às diferentes categorias de instrumentos, seja pela falta de coerência que se verifica entre instrumentos diferentes que pertençam a uma mesma categoria.

Portanto, não somente o controle, mas também toda a estrutura legislativa e de planejamento das políticas de fomento precisa ser repensada de forma a torna-la mais eficiente para os fins de cumprimento de sua finalidade.

³⁹⁸ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, pp. 551-552.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Contrato Administrativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. In: Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 31, n.84, abr./jun., 2000, p.19-62.
- ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. **Controle das transferências financeiras da União**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- ALVES, Maíza Costa de Almeida. O Simples Nacional como incentivo fiscal e a necessária desoneração da carga tributária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=236845>>. Acesso em: abril de 2018.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Benefícios financeiros e creditícios: esses ilustres desconhecidos. **Consultor Jurídico**. São Paulo, ago. 2016. Seção Artigos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-ago-14/estado-economia-beneficios-financeiros-crediticios-ilustres-desconhecidos>. Acesso em 17 de julho de 2017.
- _____. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico**. São Paulo, jul. 2017. Seção Artigos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#author>. Acesso em 10 de julho de 2017.
- ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. São Paulo: Saraiva, 1945.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARBOSA, Bruno Sartori de C.; MARTINS JR., Rômulo J.; MOURA, Marcos. As normas tributárias indutoras e a importância do controle interno e externo pelos poderes. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo

(Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte, Fórum, 2017, p. 69-86.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito Público**: estudos e pareceres. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 22, p. 167 et seq., jan. 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BITTKER, Boris I. Accounting For Federal "Tax Subsidies" In The National Budget.

National Tax Journal. Vol. 22, No. 2 (June 1969), pp. 244-261. Disponível em:

https://www.jstor.org/stable/41792208?read-now=1&refreqid=excelsior%3Aaed23ae585521e1984662694191e36e2&seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em novembro de 2018.

_____. Tax Reform and Tax Simplification. 29 **University of Miami Law Review** 1 (1974) Disponível em: <http://repository.law.miami.edu/umlr/vol29/iss1/3>.

BLIACHERIENE, Ana Carla. **Controle da Eficiência do Gasto Orçamentário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007.

_____; **O Futuro da Democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 13ª edição revisada. São Paulo: Paz & Terra, 2015.

BOURDIEU, Pierre. **Sobre o Estado**: cursos no Collège de France (1989-92). Edição estabelecida por Patrick Champagne, Remi Lenoir, Frank Poupeau e Marie-Christine Rivière; tradução de Rosa Freire D'Aguiar. 1ª edição. São Paulo: Companhia das Letras, 2014, p. 466.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos**

Tributários: Estimativas Bases Efetivas – 2013, Série 2011 a 2016. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**.

Brasília, 1995. Disponível em:

<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>.

Acesso em: 18 de junho de 2017.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 310 / AM - Amazonas**, Relator: Min: Cármen Lúcia, Julgamento: 19/02/2014, Órgão Julgador: Plenário.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no Recurso Extraordinário, RE 826779 AgR / RS - Rio Grande do Sul**, Relator: Min. Dias Toffoli, Julgamento: 24/11/2015, Órgão Julgador: Segunda Turma.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em mandado de segurança, RMS 22192 / DF - Distrito Federal**, Relator: Min. Celso de Mello, Julgamento: 28/11/1995, Órgão Julgador: Primeira Turma.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1704/2018 – Plenário, Rel. Min: Anna Arraes, Sessão de 25/07/2018, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25/07/2018 e BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Boletim de Jurisprudência Número 229** – Sessões: 24 e 25 de julho de 2018. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/egestao/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=15260005&codVersao=3>. Acesso em: 25 agosto de 2018.
- BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de Receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Ano 3, n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª edição Revista, ampliada e atualizada até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COLNAGO, Cláudio de Oliveira; ALLEMAND, Luiz Claudio. A “Guerra Fiscal” e o processo decisório no CONFAZ – Por uma interpretação constitucionalmente adequada. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica**. Volume 4. Coleção Federalismo e Tributação. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.
- COMPARATO, Fábio Konder. A organização constitucional da função planejadora. In: CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. (Org.). **Desenvolvimento econômico e intervenção do Estado na ordem constitucional: estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 77-93.

- CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury, (org.) **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. Prefácio. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.
- DALLAVERDE, Alexsandra Kátia. **As Transferências Voluntárias no Modelo Constitucional Brasileiro**. São Paulo, Blucher, 2016.
- DI PIETRO, Maria Sylvia. **Parcerias na Administração Pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- FILIPPO, Luciano Gomes. **A performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016.
- FURTADO, J. R. Caldas. **Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.
- GARRIDO FALLA, Fernando; OLMEDA, Alberto Palomar; GONZÁLEZ, Hermínio Losada. **Tratado de Derecho Administrativo**. Volumen II. 12. ed. Madrid: Tecnos, 2006.
- GOMES, Emerson César da Silva. **Direito dos Gastos Públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.
- GOMES, Nuno de Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1991.
- GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.
- GUIMARÃES, Raquel Lamboglia. A Lei Rouanet e a importância da definição do conceito de cultura. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE**, Belo Horizonte, ano 5, n. 9, pp. 109-130, mar./ago. 2016.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 16ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2014.
- _____. Capacidade Normativa de Conjuntura. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Org.). **Enciclopédia Saraiva de Direito**, volume 13. São Paulo: Saraiva, 1977, p.48-50.
- _____. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- HABER, Michel; CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; TORRES, Ricardo Ezequiel. Despesa Pública. In: OLIVEIRA, Régis Fernandes de (Coord. Geral); SCAFF, Fernando Facury, HORVATH, Estevão, CONTI, José Maurício. (Coord) **Lições de Direito Financeiro**. 1ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015, pp. 37 – 66.

- HABER NETO, Michel. **Tributação e financiamento da saúde pública**. São Paulo. Quartier Latin, 2013.
- HAURIOU, Maurice. **Précis de Droit Administratif**. 1893, pp. 200-220.
- HENRIQUES, Elcio Fiores. **O Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. 2009. 221 páginas. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- IRFFI, Guilherme; NOGUEIRA, Fernando A. N.; BARRETO, Flavio Ataliba F. D. **Efeitos da Política de Atração de Incentivos Industriais no Ceará sobre o Emprego no Período 2002-2005**. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/2368/1/2010_capliv_girffi.pdf. Acesso em: 20 de junho de 2017.
- JORDANA DE POZAS, Luis. Ensayo de una teoría del fomento en el derecho administrativo. In: **Revista de Estudios Políticos - REP**, 48, 1949, pp. 41-54.
- KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Funções Administrativas do Estado. In: DI PIETRO Maria Sylvia Zanella (coord.), **Tratado de direito administrativo**, vol. 4. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.
- KREVER, Richard. Analysing Implicit Tax Expenditures. **Melbourne University Law Review**, Vol. 35, No. 2, December, 2011. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2124754>. Acesso em novembro de 2017.
- LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte, Fórum, 2017.
- LINOTTE, Didier; ROMI, Raphaël. **Service publics et droit public économique**. Paris, Éditions du Juris-Classeur, 2003.
- MARINHO, Josaphat. Planejamento como controle do poder. **Revista de Direito Público**, n 95, ano 23, São Paulo, Revista dos Tribunais, jul./set. 1990.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Concessões**. 1ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- _____. O fomento como instrumento de intervenção estatal na ordem econômica. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 8, n. 32, out./dez. 2010. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=70679>. Acesso em: 20 de junho de 2017.

- _____. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP**, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, abr. 2010, pp. 7-30.
- _____. **Regulação estatal e interesses públicos**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____; PALMA, Juliana B. Os sete impasses do controle da administração pública no Brasil. In: PEREZ, Marcos Augusto; SOUZA, Rodrigo Pagani de (Coord.). **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017, pp. 21 – 38.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Entidades de assistência social, sem fins lucrativos: e a imunidade tributária das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§7º, art. 195): necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II): e a inconstitucionalidade do Projeto de Lei PL nº 3.021. Opinião legal. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009. Parecer. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=57665>>. Acesso em: 27 de abril de 2018.
- MEDAUAR, Odete. **O Controle da Administração Pública**. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Serviço Público e Telecomunicações. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito da PUC-SP**. V1 (2008). Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/red/article/download/725/503>. Acesso em: novembro de 2017.
- MOCCIA, Maria H. P. e Silva. **Parâmetros para a Utilização do Fomento Econômico: empréstimos pelo BNDES em condições favoráveis**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015.
- MODESTO, Paulo (Coord.). **Nova organização administrativa brasileira: estudos sobre a proposta da comissão de especialistas constituída pelo Governo Federal para reforma da organização administrativa brasileira**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- MOREIRA, Egon Bockmann. Direito Administrativo da escassez, contratações públicas e segurança jurídica: o que temos a aprender com a crise permanente. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 16, n. 61, p. 55-76, jan./mar. 2018.
- _____. Notas sobre os sistemas de controle dos atos e contratos administrativos. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 5, n. 55, set. 2005, p.6079-6087.

- _____. O Direito Administrativo da Economia e a atividade interventiva do Estado Brasileiro. In: OSÓRIO, Fábio Media; SOUTO, Marcos Juruena Villela. (Coord.). **Direito Administrativo: estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.847-868.
- _____. Organizações Sociais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e seus “vínculos contratuais” com o Estado. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 6, n. 62, abr. 2006 p. 7085-7092.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novo referencial no Direito Administrativo: do controle da vontade ao do resultado: a juridicização dos resultados na Administração Pública. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte, ano 6, n. 67, set. 2006. Disponível em:
<<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37401>>. Acesso em: 18 de outubro de 2016.
- _____. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. n. 231, p. 156, jan-mar. 2003.
- MORI, Rogério. Política Fiscal e Desempenho Macroeconômico. In: VASCONCELOS, Roberto F. (coord.). **Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- NÓBREGA, Marcos. Orçamento, eficiência e *performance budget*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury, (org.) **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.
- _____. **Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1992.
- NUNES, António José Avelãs. **Uma introdução à economia política**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- OLIVEIRA, Gustavo Justino de (org.). Gestão privada de recursos públicos para fins públicos: o modelo das OSCIP. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de. (Coord.). **Terceiro setor, empresas e Estado: novas fronteiras entre o Público e o Privado**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 213-259.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Administração Pública, Concessões e terceiro setor**. 3ª Edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Método, 2015.

- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2010.
- _____, (Coord. Geral); SCAFF, Fernando Facury, HORVATH, Estevão, CONTI, José Maurício. (Coord) **Lições de Direito Financeiro**. 1ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015.
- OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Tax Expenditures in OECD Countries**. Paris, OECD Publication: 2010. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/ocde_tax.pdf. Acesso em: novembro de 2018.
- ORTEGA, Ricardo Rivero. **Derecho administrativo económico**. 5a. ed., Madri, Marcial Pons, 2009.
- PALASÍ, J. L. V. **Las técnicas administrativas del fomento y del apoio al precio político**. 1954. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111968.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2017.
- PALISI, Paul. **Tax Expenditure Analysis – Origins, Debates and Future Prospects**. Treasury Working Paper. Structural Reform Group, Australian Government: 2017. Disponível em: <https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/09/P2017-T169275-Working-Paper.pdf>. Acesso em novembro de 2017.
- PARADA, Ramón. **Derecho Administrativo I**, Parte General. Madri, 2010.
- PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte, Fórum, 2017, p. 49-67.
- PEREZ, Marcos Augusto. A participação da sociedade na formulação, decisão e execução de políticas públicas. In: BUCCI, Maria Paula. **Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- PORSSE, Alexandre Alves; MADRUGA, Felipe Gomes. Vertical versus Horizontal Tax Incentives Policies in Brazil: Assessing the Impacts Using a Computable General Equilibrium Model. 55th Congress of the European Regional Science Association: "World Renaissance: Changing roles for people and places", 25-28 August 2015,

- Lisbon, Portugal, 2015. Disponível em:
<https://www.econstor.eu/handle/10419/124721>. Acesso em 26 de julho de 2017
- PUREZA, Maria Emilia Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – inconsistências no controle dos gastos tributários. Disponível em:
<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>
 Acesso em 19 de julho de 2017.
- RIBEIRO, Maurício Portugal, JORDÃO, Eduardo. O TCU atua como gestor público; tratemo-lo como tal! IN: **JOTA**. Disponível em: <http://www.jota.info/tributos-e-empresas/regulacao/o-tcu-atua-como-gestor-publico-tratemo-lo-como-tal-13112018>. Acesso em: 05/01/2019.
- ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais Inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. Texto para discussão / **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**. Brasília, julho de 2018.
- RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e no Direito Tributário Brasileiros**. 2008. Dissertação (mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. **Principios de derecho administrativo**. 2a ed., vol. II, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000.
- SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo, RT, 1998.
- _____. **Contrato de Gestão, Serviços Sociais Autônomos e Intervenção do Estado**. Interesse Público - IP, Belo Horizonte, n 12, ano 3, Outubro/Dezembro, 2001. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=51365>>.
- _____. Controle Público de Projetos de Infraestrutura. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (coord.). **Elementos de Direito da Infraestrutura**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015, pp. 277 – 304.
- _____. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.
- _____. Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico. **Revista de Direito Público**, n. 87, ano XXI, jul./set., 1988, p. 229-249.
- _____. **A efetivação dos direitos sociais no Brasil**. In: SCAFF, Fernando Facury; ROMBOLI, Roberto; REVENGA, Miguel. (orgs.). **A Eficácia dos Direitos Sociais -**

I Jornada Internacional de Direito Constitucional Brasil/Espanha/Itália. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **Royalties do petróleo, minério e energia:** aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

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

SILVEIRA, Alexandre; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Britto (coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** São Paulo, Malheiros, 2015.

SOUZA, Mériti de. **A Experiência da Lei e a Lei da Experiência:** ensaios sobre práticas sociais e subjetividades no Brasil. Rio de Janeiro: Editora Revan, 1999.

SUNDFELD, Carlos Ari; CAMARA, Jacintho; MONTEIRO, Vera; ROSILHO, André. O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos. **Revista Direito GV.** V. 13 N. 3. São Paulo, set-dez 2017, 866-890.

_____; ROSILHO, André. **Direito e políticas públicas: dois mundos?** In: SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André. (org.) **Direito da regulação e políticas públicas.** São Paulo: Malheiros, 2014.

SURREY, Stanley; McDaniel, Paul R. **Tax Expenditures.** United States: Harvard College, 1985.

TÁCITO, Caio. O controle da administração e a nova constituição do Brasil. **Revista de Direito Administrativo,** n. 90, pp. 23 – 29, out./dez. 1967.

_____. **Temas de direito público: estudos e pareceres.** Rio de Janeiro, Renovar, 3V, 2002.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge:** Improving Decisions About Health, Wealth, And Happiness. New York (USA): Penguin Books, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira; **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira,** São Paulo, Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário,** 19ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2013.

TROSA, Sylvie. **Gestão pública por resultados:** quando o Estado se compromete. Rio de Janeiro: Revan; Brasília: ENAP, 2010.

- TUROLLA, Frederico A. Responsabilidade Fiscal e Investimento Público no Brasil. In: VASCONCELOS, Roberto F. (coord.). **Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- VALIM, Rafael. **A Subvenção no Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015.
- VASCONCELOS, Roberto F. (coord.). **Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- VELOSO, J. F. A. *et al.* Uma visão inicial dos subsistemas da gestão pública municipal. In: VELOSO, J. F. A. *et al* (Org.) **Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras**. Brasília, DF: IPEA, 2011.
- VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública**. México: Editora Fondo de Cultura Económica, 2006.
- ZAGO, Marina Fontão. **Poder de compra estatal para a implementação de Políticas Públicas: o uso derivado da contratação pública**. 2017. Tese (doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- ZANCHIM, Kleber Luiz. Capítulo III: Da despesa. In: CONTI, José Maurício. **Orçamentos Públicos: a lei 4.320/1964 comentada**. 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, pp. 70 - 84.

ANEXO A – FORMAÇÃO DA AMOSTRA DE ACÓRDÃOS

Passamos a detalhar os critérios utilizados durante a pesquisa de jurisprudência, para formação da amostra de acórdãos examinada.

Considerando que o foco deste trabalho reside no exame do controle, enquanto aferição dos resultados das políticas de fomento, o que somente é possível em uma fase posterior à aplicação dos recursos, pensou-se, em um primeiro momento, em analisar somente os procedimentos de tomada de contas e de prestação de contas. Contudo, no curso da pesquisa, esta restrição demonstrou que poderia desviar os resultados em sentido favorável à nossa hipótese. Assim, optou-se por examinar quaisquer procedimentos conduzidos pelo TCU que envolvessem controle de políticas de fomento.

O recorte da amostra de acórdãos, para limitá-la a uma quantidade cuja análise fosse ao mesmo tempo viável e suficiente para validarmos a hipótese colocada, foi realizado pelo critério temporal: foram examinadas as decisões exaradas a partir de 2013 até a data da última atualização da amostra, em 12 de julho de 2018.

Observe-se, ainda, que em todos os casos que nos referirmos à escolha de expressões utilizadas na pesquisa online de jurisprudência no site do TCU, englobamos as versões no singular e no plural.

Para viabilizar as pesquisas de modo mais eficiente, buscando por singular e plural, por palavras próximas e incluindo resultados que contenham uma expressão ou outra, foram utilizados três tipos de operadores disponíveis no sistema de busca: (i) o “\$”, que permite deixar o final das palavras em aberto, (ii) o “prox”, que busca expressões compostas por palavras próximas, e (iii) o “ou”, que retorna resultados que contenham uma ou outra dentre as expressões de busca utilizadas.

A busca pela expressão “subvenção” traria um número elevado de ocorrências, uma vez que a mera transcrição de artigos que disciplinam as competências do TCU para fiscalizar subvenções e renúncias de receitas acabaria por agregar mais acórdãos aos resultados na pesquisa, ainda que não abordassem exatamente a fiscalização que recai sobre a utilização de instrumentos de fomento.

A solução adotada para reduzir a amostra de acórdãos a ser analisada sem que se perdesse dados relevantes foi adicionar, aos termos de busca, expressões que restringissem os resultados àqueles que de fato analisem a concessão de subvenções, buscando-se pelas

expressões “subvenção social” e “subvenção econômica” (evidentemente, considerando seus plurais).

Desse modo, foi aplicado o seguinte argumento de busca: SUBVENÇ\$ prox SOCIA\$ ou SUBVENÇ\$ prox ECONÔMICA\$. Foram encontrados 189 acórdãos, dentre os quais três são acórdãos de relação, restando 186 acórdãos para análise.

Para complementar a amostra de julgados referentes às transferências de recursos, foi realizada uma pesquisa por decisões que se referissem a “auxílios” e “contribuições”. Como tais expressões são bastante genéricas, utilizou-se, inicialmente, o argumento de busca AUXÍLIO\$ e CONTRIBUIÇ\$ e TRANSFER\$ e RECURSO\$ e FINANCEIR\$ e PRIVAD\$, em uma tentativa de restringir os resultados àqueles que contivessem as expressões ligadas à “transferência de recursos financeiros a entidades privadas”.

Em uma breve análise geral, foi verificado que diversos casos analisavam (i) fraudes e problemas em licitações, o que diverge do objetivo desta pesquisa, (ii) questões referentes a contribuições previdenciárias e (iii) alegados descumprimentos por bolsistas do CNPq, que desviariam o foco do real objetivo de examinar como tem sido realizada a aferição dos resultados das políticas de fomento, pois ainda que se considere tais casos como integrantes de políticas fomento à educação, na realidade, eles tornariam o debate restrito a casos individuais muito específicos quanto à adequação do recebimento ou da aplicação de bolsas de estudos.

Desse modo, optou-se por excluir da busca os resultados que continham as expressões “previdenciária”, “licitação” e “bolsa” ou “bolsista”, alterando a expressão de busca para AUXÍLIO\$ e CONTRIBUIÇ\$ não PREVIDENCIÁRIA\$ e TRANSFER\$ prox RECURSO\$ e FINANCEIR\$ e PRIVAD\$ não LICITAÇÃO não BOLSS\$. Foram encontrados, então, 52 resultados.

Em relação à pesquisa de casos que examinam o fomento realizado por meio de renúncias de receitas, é evidente que uma busca direta pela expressão “renúncia de receita” não seria adequada, primeiro porque certamente ampliaria sobremaneira o espaço amostral, já que a expressão poderia surgir pela simples menção ao artigo 70 da Constituição e, (conforme explicado no item 2.2.2) falar em renúncia de receita não necessariamente implica tratar de fomento.

Em um primeiro teste contendo a expressão, verificou-se que diversos casos tratavam de contratações públicas celebradas mediante licitação (que, de acordo com nossa conceituação de fomento, estão fora do escopo da pesquisa, pois, no máximo, atingem esta finalidade por uma via derivada).

Adicionalmente, uma pesquisa restrita a este único termo de busca poderia desprezar resultados relevantes, que se referissem, por exemplo, apenas à expressão “incentivo tributário”. Assim, considerando que não há uniformidade entre os conceitos de incentivos e benefícios tributários e que, muitas vezes, utilizam-se as expressões incentivos e benefícios fiscais (a despeito de serem mais amplas), optamos por deixar de lado a expressão “renúncia de receita” e buscar apenas pelos termos que exprimem as definições mais restritas e mais próximas do nosso objeto de pesquisa.

Ainda, para mitigar a problemática referente ao surgimento de casos que envolvessem contratações públicas realizadas mediante procedimento licitatório, decidiu-se restringir a pesquisa a resultados que não contivessem o termo “licitação”.

Desse modo, foi utilizado o seguinte argumento de busca: “não LICITAÇ\$ e BENEFÍCIO\$ prox FISCA\$ ou BENEFÍCIO\$ prox TRIBUTÁRIO\$ ou INCENTIVO\$ prox FISCA\$ ou INCENTIVO\$ prox TRIBUTÁRIO\$”.

A pesquisa retornou 257 acórdãos, dos quais 14 são acórdãos de relação e três são procedimentos referentes a pensões civis. Portanto, a amostra de acórdãos referentes a renúncias de receitas foi composta efetivamente por 240 acórdãos.

Portanto, foram avaliados, no total, 450 acórdãos.

Em cada Acórdão, foram examinados o objeto do controle, para avaliar se abordava (ou incluía, ainda que tangencialmente) um mecanismo de fomento, bem como a aferição dos resultados pelo TCU (localizando casos em que, a despeito de não haver aferição pelo Tribunal, foi denotada preocupação em se determinar a avaliação dos resultados). Os dados das análises foram inseridos em planilhas, de modo a, para cada Acórdão, sintetizar (i) se o objeto se referia a fomento, (ii) o porquê da identificação como fomento ou não, (iii) uma breve descrição do objeto fiscalizado, (iv) a ocorrência da aferição de resultados, e (v) o enfoque do controle.

As informações foram, então, transformadas nas tabelas constantes dos próximos anexos, conforme referenciadas ao longo do texto, as quais sistematizam, para cada acórdão, de modo objetivo, as respostas às seguintes questões: (i) se o caso trata de controle de fomento, (ii) por que se trata ou não de controle de fomento (ou por que o tema engloba o controle do fomento), com uma breve descrição do objeto do controle, e, nos casos em que se verificam decisões que abordem o fomento, incluiu-se, ainda, a indicação de (iii) se há preocupação com a aferição dos resultados, e (iv) qual é o foco do controle.

ANEXO B – ACÓRDÃOS REFERENTES A FOMENTO POR TRANSFERÊNCIAS

B.1. Resultantes da pesquisa por subvenções

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Afere resultados?	Tipo de controle
Acórdão 1569/2018 Ata 26/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/07/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento ‘18ª Exposição Agropecuária de Sanclerlândia’	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1568/2018 Ata 26/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/07/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento ‘Circuito Goiano de Rodeio - Temporada 2008	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1498/2018 Ata 25/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 04/07/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento ‘Festival de Férias de Caldas Novas’	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 5841/2018 Ata 20/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 19/06/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “31ª Exposição Agropecuária, 10ª Feira da Indústria e Comércio e 2º Encontro de Gir Leiteiro”	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1356/2018 Ata 22/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 13/06/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar cinco eventos nos estados de Goiás e de Minas Gerais	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1215/2018 Ata 19/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 30/05/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Festa Junina - Valparaíso de Goiás e Cidade Ocidental	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1090/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 16/05/2018	sim, concessão de fomento	Práticas administrativas irregulares de servidores do Ministério do Turismo	não	legalidade - atuação dos servidores na concessão de fomento
Acórdão 888/2018 Ata 14/2018 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 25/04/2018	sim, convênio	Convênio com objeto de incentivar o turismo, pelo Projeto XV Festa do Peão de Embu- Guaçu	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 873/2018 Ata 14/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 25/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento Carnaval Guaratuba 2009	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 872/2018 Ata 14/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 25/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento XXI Exposição Agropecuária de Bela Vista de Goiás	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais

Acórdão 871/2018 Ata 14/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 25/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento Feira Regional de Artesanato e Gastronomia	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 870/2018 Ata 14/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 25/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento 4ª Expovera – Feira Agropecuária e Multisetorial	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 2847/2018 Ata 13/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 24/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Tagua Fest – Festival Turístico Cultural de Taguatinga”	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 812/2018 Ata 13/2018 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 18/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Reveillon Recreio dos Bandeirantes/RJ”	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 811/2018 Ata 13/2018 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 18/04/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Festival 100% Fagama e o evento “Festa de Setembro”	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 516/2018 Ata 8/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 14/03/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Réveillon Barra da Tijuca-RJ	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 488/2018 Ata 8/2018 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 14/03/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Festa do Peão de Heitorai - GO	parcialmente: não encontra foto, anúncio ou evidência da ocorrência do evento	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 1978/2018 Ata 7/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 13/03/2018	sim, subvenção econômica	Projeto “Desenvolvimento de produtos para recepção de televisão digital”,	sim - mas desconsidera resultados parciais	Busca aferir o benefício para a sociedade
Acórdão 1758/2018 Ata 6/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 06/03/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “XX Casamento Caipira do Povoado de Brejo 2009”, em Lagarto/SE,	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 565/2018 Ata 4/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 21/02/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Violada VIP - Itumbiara/GO	não	dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 168/2018 Ata 3/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 31/01/2018	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Micarê Sertaneja Britânia e Minaçu”.	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 29/2018 Ata 1/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “XXVIII Festa do Peão de Boiadeiro de Jaborandi/SP”.	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais

Nardes, Sessão de 17/01/2018				
Acórdão 2873/2017 Ata 51/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 12/12/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "Reveillon Mineiros Feliz 2009	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 11244/2017 Ata 45/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 05/12/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "CarnaPorto 2010	não	legalidade
Acórdão 2625/2017 Ata 24/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 22/11/2017	sim, subvenção econômica	Irregularidades na concessão de seguro defeso e subvenção de óleo diesel a pescadores exercendo atividade irregularmente (equipamentos predatórios e proibidos)	não	legalidade na concessão
Acórdão 2295/2017 Ata 41/2017 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 11/10/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "Arraiá na Chapada dos Veadeiros	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 2188/2017 Ata 40/2017 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 04/10/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "O Grande Encontro", na cidade de Luziânia/GO	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 8943/2017 Ata 36/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 03/10/2017	sim, subvenção econômica	Projeto de Desenvolvimento Tecnológico de um Combustível Alternativo para Aviação à Base de Óleos Vegetais da Biodiversidade Brasileira	sim	considera aceitação da execução parcial pela FINEP
Acórdão 2122/2017 Ata 39/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 27/09/2017	sim, despesas de subvenção e subsídio	Consulta sobre momento adequado para empenho	não	legalidade
Acórdão 8728/2017 Ata 35/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 26/09/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar a 6ª edição do evento "Samba Recife"	não	legalidade na concessão (+ venda de ingressos)
Acórdão 2064/2017 Ata 37/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 20/09/2017	sim, convênios com 3º setor, para realização de eventos	Regularidade das transferências voluntárias de recursos oriundos do Ministério do Turismo e do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação a entidades privadas, sem fins lucrativos, sediadas em Londrina/PR, cujos convênios tinham por	não	legalidade na atuação dos agentes públicos

		objeto o patrocínio de eventos		
Acórdão 1878/2017 Ata 34/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 30/08/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “17ª Festa Junina de Buritinópolis - GO”	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 7231/2017 Ata 29/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 15/08/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “Festival 100% Taguatinga”, realizado no Distrito Federal	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais
Acórdão 7230/2017 Ata 29/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 15/08/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “12ª Fiaflora Expogarden – Feira Internacional de Paisagismo, Jardinagem, Lazer e Floricultura - Espaço Design Floral”	não	legalidade (aplicação dos recursos + simulação de licitação)
Acórdão 6111/2017 Ata 26/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 25/07/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “72ª EXPOGRANDE 2010	não	legalidade, aplicação efetiva dos recursos por meio de notas fiscais + mistura com recursos privados
Acórdão 1544/2017 Ata 27/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 19/07/2017	sim, convênio	Convênio celebrado com o Ministério do Turismo - recurso	não	legalidade, aplicação dos recursos + cronograma incompatível
Acórdão 4855/2017 Ata 21/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 20/06/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento 63ª Festa de Exposição Agropecuária do Estado de Goiás	não	“desatendimento de preceitos e princípios da conveniência, legitimidade, economicidade, moralidade, legalidade e finalidade pública.”
Acórdão 5415/2017 Ata 20/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 13/06/2017	sim, convênio	Convênio celebrado com o Instituto Goiano do Terceiro Setor – IGTS com o objetivo de apoiar evento "Carnagoiânia 2005".	parcialmente	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 1168/2017 Ata 20/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 07/06/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar eventos “1ª Exposição Agropecuária do Município de Posse - GO” e “Festa Junina no Município de Guarani de Goiás - GO”	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 4234/2017 Ata 19/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 06/06/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento “1ª Festa Junina do Clube de Rodeio Gigante Vermelho de Cândido Mota/SP”	não	legalidade - venda de ingressos

Acórdão 3782/2017 Ata 15/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 09/05/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar a 6ª edição do evento "Samba Recife"	não	legalidade na concessão + nexos causal + venda de ingressos
Acórdão 2405/2017 Ata 13/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 25/04/2017	sim, subvenção econômica	Desenvolvimento de produtos para a televisão digital	sim	inexecução parcial (parcela executada não possuía serventia)
Acórdão 2881/2017 Ata 9/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 28/03/2017	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "Festival de Inverno de Brasília",	não	nexo de causalidade
Acórdão 495/2017 Ata 9/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 22/03/2017	sim, convênio	Convênio com Instituto Recrear, para incentivo do turismo pelo evento Cowboy Night, em Luziânia/GO	não	legalidade - evento pago
Acórdão 3185/2016 Ata 50/2016 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 07/12/2016	sim, subvenções econômicas	Solicitação de cópias de processos relacionados às políticas públicas de incentivo à inovação tecnológica, em especial ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTEL)	não	mera solicitação de documentos
Acórdão 7436/2016 Ata 42/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 29/11/2016	sim, subvenção econômica	Desenvolvimento de produtos para a televisão digital	sim	inexecução parcial (parcela executada não possuía serventia)
Acórdão 12759/2016 Ata 41/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 22/11/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar eventos 'Lagarto Folia 2008', 'Lagarto Folia 2009', 'Micarana 2009', 'Pré-Caju 2008', 'Pré-Caju 2009' e 'Pré-Caju 2010'.	não	legalidade - evento pago
Acórdão 2679/2016 Ata 41/2016 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 19/10/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento "São Pedro de Pedra Lavrada".	parcialmente	busca prova de execução -- além de nexos de causalidade
Acórdão 1419/2016 Ata 19/2016 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 01/06/2016	sim, convênios, contratos de repasse, termo de parceria e subvenções econômicas	Termo de parceria para Assistência Técnica na gestão de atividades de agroindustrialização e comercialização na rede de cooperativas dos assentamentos de Reforma Agrária do estado do Paraná;	não	omissão no dever de prestar contas

		Convênios para Pontos de Cultura Indígena; Convênio para cursos profissionalizantes para mulheres filiadas à UMP/PR, para inserir o gênero feminino nos processos produtivos da construção civil com reflexão crítica sobre a sociedade em que vivem; etc		
Acórdão 1178/2016 Ata 16/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 11/05/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento 1ª Exposição Agropecuária de Posse/GO e a Festa Junina Guarani de Goiás/GO	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados --- até questiona não apresentação de fotos e provas da execução
Acórdão 2816/2016 Ata 14/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 03/05/2016	sim, subvenção econômica - para emprego	Parcelas indevidas no âmbito do Programa Nacional de Estímulo ao Primeiro Emprego para os Jovens	não	pagamento indevido
Acórdão 849/2016 Ata 12/2016 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 13/04/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento 17ª Festa Junina de Buritinópolis/GO	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 848/2016 Ata 12/2016 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 13/04/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento 46ª Festa do Peão de Paulo de Faria/GO	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 586/2016 Ata 8/2016 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 16/03/2016	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento XV Festa do Peão de Embu-Guaçu/SP	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 352/2016 Ata 5/2016 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 24/02/2016	sim, termo de parceria	Regularidade dos ajustes entre governos municipais e estaduais com entidades privadas, para terceirização de profissionais de saúde com recursos do SUS	não	legalidade da contratação
Acórdão 2047/2016 Ata 4/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 23/02/2016	sim, convênio	Convênio com Associação Cultural de Capacitação e Inclusão Social (Ascapis) para evento - projeto intitulado "VIII Mostra de Dança do DF e Entorno – 29 Movimentos da Dança"	parcialmente	execução do objeto + boa e regular aplicação dos recursos
Acórdão 1315/2016 Ata 4/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar	sim, subvenção econômica	Omissão da empresa no dever de prestar contas do Contrato de Concessão de	não	omissão no dever de prestar contas

Rodrigues, Sessão de 23/02/2016		Subvenção Econômica celebrado com a Finep		
Acórdão 1301/2016 Ata 4/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 23/02/2016	sim, termo de parceria	Termos de parceria firmados entre a prefeitura do município de Patos/PB e a Oscip Intersect em 2007	não	aplicação dos recursos (fundada em decisão do TCE) - faltam evidências da parcela federal
Acórdão 9573/2015 Ata 37/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 27/10/2015	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento Etapa São Paulo do Projeto Recantos do Brasil	parcialmente	verifica execução, mas privilegia nexo de causalidade
Acórdão 9254/2015 Ata 36/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 20/10/2015	sim, convênio	Transferências do Ministério do Turismo para a Associação Sergipana de Blocos de Trio – ASBT, de 2008 a 2010, com objeto incentivar o turismo nas cidades em que se realizaram os eventos	não	legalidade - venda de ingressos
Acórdão 6036/2015 Ata 29/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 25/08/2015	sim, convênio	Convênio para apoiar o evento Réveillon Fest Folia 2007	não	nexo de causalidade entre as despesas e recursos repassados
Acórdão 5664/2015 Ata 28/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 18/08/2015	sim, termo de parceria	Prestação de serviços de saúde ao município de Pinhais/PR, mediante oferta de profissionais, pela Oscip Sodhebras.	parcialmente	prova da prestação dos serviços
Acórdão 4697/2015 Ata 25/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 28/07/2015	sim, convênios com 3º setor, para realização de eventos	Convênio para apoiar o evento Carnagoiânia 2005	parcialmente	amplo - evento privado, nexo causal, desalinhamento a políticas públicas e quebra de impessoalidade, moralidade, isonomia, eficiência, economicidade e legitimidade
Acórdão 493/2015 Ata 8/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 11/03/2015	sim, subvenção econômica	Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR, com vistas à avaliação da sua eficácia na mitigação de riscos da atividade agropecuária e à identificação de oportunidades de melhoria no programa.	sim	eficácia do programa
Acórdão 1148/2015 Ata 4/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 24/02/2015	sim, Convênio	Convênio - Projeto de Plano Setorial de Qualificação para a 'Formação e Capacitação para Habitação da Agricultura Familiar'.	não	legalidade - aplicação dos recursos e desvio de finalidade (alteração de conteúdo programático)

Acórdão 230/2015 Ata 5/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 11/02/2015	sim, termo de parceria	Aplicação de recursos repassados a Oscips	não	legalidade da contratação
Acórdão 3559/2014 Ata 49/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/12/2014	sim, fundações de apoio	Avaliação do relacionamento das instituições federais de ensino superior com suas fundações de apoio	parcialmente	gestão - menciona resultados, mas os relega
Acórdão 6271/2014 Ata 39/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 28/10/2014	sim, convênio	Convênio para eventos - 7ª Festa Nacional e 13ª Festa Estadual do Camarão, realizada no Município de Imbituba/SC.	não	legalidade da concessão
Acórdão 3914/2014 Ata 24/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/07/2014	sim, subvenção social	Concessão de bolsas de estudo e assistência educacional.	não	legalidade - finalidade
Acórdão 1659/2014 Ata 23/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 25/06/2014	sim, convênio	Acordos celebrados entre o município e organizações não governamentais (ONG's), no período de 2002 a 2007	não	legalidade - fraude concurso e licitação
Acórdão 1556/2014 Ata 21/2014 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 11/06/2014	sim, termo de parceria	Prestação de serviços de saúde ao município de Paranaguá/PR, mediante oferta de profissionais, pela Oscip Sodhebras	não	legalidade da contratação
Acórdão 1254/2014 Ata 9/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 01/04/2014	sim, convênio	Convênios com objeto incentivar o turismo nas cidades em que se realizaram os eventos	não	legalidade - venda de ingressos
Acórdão 696/2014 Ata 9/2014 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 26/03/2014	sim, termo de parceria	Prestação de serviços de saúde ao município de Pinhais/PR, mediante oferta de profissionais, pela organização da Oscip Sodhebras	não	legalidade da contratação
Acórdão 589/2014 Ata 7/2014 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 12/03/2014	sim, subvenção econômica	FOC - Fiscalização de Orientação Centralizada envolvendo as seis unidades regionais localizadas nos estados da região Sul, e, no Centro-Oeste, sob a coordenação da Coestado, para conhecer os riscos das transferências a entidades privadas sediadas nas mencionadas regiões	sim	(i) avaliar a capacidade das repassadoras de supervisionar ações de executores privados, os riscos de não consecução dos objetivos e os controles sobre transferências a entidades com fins lucrativos por órgãos vinculados ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação; e (ii) identificar boas

				práticas e oportunidades de melhoria na implementação de políticas públicas federais
Acórdão 453/2014 Ata 6/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 26/02/2014	sim, subvenção econômica	Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR, com vistas à avaliação da sua eficácia na mitigação de riscos da atividade agropecuária e à identificação de oportunidades de melhoria no programa.	sim	eficácia do programa
Acórdão 335/2014 Ata 5/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 19/02/2014	sim, convênio	Convênio entre o Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e o Instituto de Tecnologia Aplicada à Educação – Novo Horizonte, tendo por objeto a implementação de projeto de inclusão digital no Estado de Sergipe	parcialmente	legalidade - não encontra provas do cumprimento do objeto
Acórdão 547/2014 Ata 4/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 18/02/2014	sim, subvenção social	Aplicação de recursos recebidos a título de subvenções sociais pelas Faculdades de Odontologia e de Farmácia e Bioquímica em obras e aquisição de bens permanentes	não	não-comprovação da boa e regular aplicação dos recursos + legalidade da aplicação dos recursos (acréscimo patrimonial para a beneficiada)
Acórdão 3440/2013 Ata 48/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 04/12/2013	sim, transferência - FNDCT	Atendimento a diretriz do Acórdão 3081/2008 - TCU - Plenário, para verificar como são realizadas a avaliação de resultado e a avaliação periódica de impacto e efetividade dos “fundos setoriais” que compõem o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico	sim	Avaliação de resultado e avaliação periódica de impacto e efetividade de fundos setoriais que compõem o FNDCT, (procedimentos previstos na Lei 11.540/2007).
Acórdão 2869/2013 Ata 41/2013 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 23/10/2013	sim, subvenção social	Consulta sobre a legalidade da execução financeira-orçamentária de dotações de custeio alocadas por meio de emendas parlamentares para o atendimento de santas casas e outros hospitais filantrópicos	não	legalidade do repasse de recursos de emendas

Acórdão 1925/2013 Ata 27/2013 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 24/07/2013	sim, subvenção econômica	Analisar a organização e a operacionalização da ação Subvenção Econômica a Projetos de Desenvolvimento Tecnológico	não	concessão e manutenção do benefício
Acórdão 1518/2013 Ata 22/2013 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 19/06/2013	sim, patrocínio	Patrocínio dos Correios para formação de alunos nos anos de 2002, 2003 e 2004 do Instituto Escola do Teatro Bolshoi no Brasil – IETBB	sim	
Acórdão 46/2013 Ata 1/2013 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 23/01/2013	sim, termo de parceria	Desenvolver ações para melhorar a qualidade dos serviços turísticos por meio da 'avaliação da Conformidade e Incentivo à Acreditação de Organismos Certificadores na Área de Turismo'	parcialmente	legalidade (capacidade da entidade + procedimento interno de contratação)

B.2. Resultantes da pesquisa por auxílios e contribuições

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Afere resultados?	Tipo de controle
Acórdão 2433/2017 Ata 44/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 01/11/2017	sim, termo de parceria	Termos de parceria firmados entre o município de Bela Vista do Paraíso/PR e o Instituto Corpore para o Desenvolvimento da Qualidade de Vida, que tinham por objeto a prestação de serviços de consultoria, assessoria e treinamento de pessoal	parcialmente	resultados + legalidade - liame entre os gastos efetuados e os serviços prestados.
Acórdão 641/2017 Ata 11/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 05/04/2017	sim, saúde	Convênio entre o Ministério da Saúde e a Fundação Benedito Pereira Nunes, mantenedora do Hospital Escola Álvaro Alvim – HEAA, para aquisição de equipamento e material permanente	parcialmente	legalidade - aplicação do recurso para adquirir equipamento utilizado também em pacientes privados
Acórdão 493/2015 Ata 8/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 11/03/2015	sim, subvenção econômica	Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR	sim	eficácia na mitigação de riscos da atividade agropecuária e identificação de oportunidades de melhoria no programa.

Acórdão 2641/2014 Ata 39/2014 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 08/10/2014	sim, subsídio - álcool e cana	Subsídio de equalização dos custos de produção da cana-de-açúcar do álcool Etílico hidratado carburante (AEHC) e do álcool etílico anidro combustível (AEAC)	não	legalidade
Acórdão 4037/2014 Ata 27/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 05/08/2014	sim, convênio	Convênio entre Fundo Nacional de Saúde – FNS e a Liga de Assistência Social de Pau dos Ferros/RN, que teve por objeto “dar apoio financeiro para a aquisição de equipamentos e materiais permanentes, visando ao fortalecimento do Sistema Único de Saúde – SUS”	parcialmente	legalidade
Acórdão 453/2014 Ata 6/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 26/02/2014	sim, subvenção econômica	Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural – PSR, com vistas à avaliação da sua eficácia na mitigação de riscos da atividade agropecuária e à identificação de oportunidades de melhoria no programa.	sim	eficácia do programa
Acórdão 2594/2013 Ata 37/2013 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 25/09/2013	sim, convênio ou contrato de patrocínio	Convênio ou contrato de patrocínio, com finalidade específica de financiamento de projetos de interesse eminentemente social	parcialmente	prestação de contas, mas menciona resultados
Acórdão 510/2013 Ata 3/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 19/02/2013	sim, subvenção social	Emprego de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) e Fundo Nacional de Saúde (FNS) pelo Município de Pedregulho/SP e pela Santa Casa de Misericórdia de Pedregulho	não	Legalidade – aplicação dos recursos

**ANEXO C – ACÓRDÃOS REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS QUE
INDIRETAMENTE ABORDAM O FOMENTO**

C.1. Resultantes da pesquisa por subvenções

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Afere resultados?	Tipo de controle
Acórdão 1322/2018 Ata 21/2018 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 13/06/2018	inclui,	Prestação de Contas do Presidente da República no exercício de 2017.	parcialmente	destaca inexistência de órgão competente
Acórdão 8547/2017 Ata 32/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 05/09/2017	inclui, prestação de contas de entidade do sistema S	prestação de contas de 2015 do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Estado do Mato Grosso (Sebrae/MT)	parcialmente	governança do controle interno
Acórdão 1627/2017 Ata 17/2017 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 26/07/2017	inclui, Finep	auditoria para conhecer a organização e o funcionamento da Finep, de modo a orientar a proposição de futuras ações de controle externo.	parcialmente	procedimentos de controle
Acórdão 1320/2017 Ata 23/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 28/06/2017	inclui, subvenções econômicas - prêmio seguro rural	Contas da presidência	parcialmente	
Acórdão 1122/2017 Ata 19/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 31/05/2017	inclui, terceirização de serviços médicos	terceirização de serviços médicos com recursos do SUS por municípios de Santa Catarina, Maranhão, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Paraná e Bahia	não	legalidade + irregularidade de aplicação
Acórdão 2523/2016 Ata 38/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/10/2016	inclui, subvenções econômicas - prêmio seguro rural	Prestação de Contas da Presidente da República referente ao exercício de 2015	parcialmente	
Acórdão 2267/2016 Ata 34/2016 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 31/08/2016	inclui, gestão fiscal	acompanhamento da evolução, no 1º quadrimestre de 2015, dos agregados fiscais (receitas, despesas, renúncias tributárias) e seus impactos na meta de resultado	não	princípios orçamentários

		primário da União, bem como da rubrica Restos a Pagar, no que se refere à observância das disposições da Lei Orçamentária Anual de 2015		
Acórdão 699/2016 Ata 10/2016 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 30/03/2016	inclui, sistema S	auditoria cujo objetivo foi avaliar o nível de transparência das entidades do "Sistema S" sob os seguintes aspectos: divulgação de dados sobre receitas e despesas; demonstrações contábeis; licitações; contratos; transferências de recursos a federações e confederações; e atendimento ao público em geral.	não	transparência
Acórdão 3324/2015 Ata 51/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 09/12/2015	inclui, gestão fiscal	evolução, no 2º quadrimestre de 2015, dos agregados fiscais (receitas, despesas, renúncias tributárias) e seus impactos na meta de resultado primário da União, bem como da execução orçamentária, no que se refere à observância das disposições da Lei Orçamentária Anual de 2015	não	metas fiscais e princípios de gestão fiscal
Acórdão 2884/2015 Ata 45/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/11/2015	inclui, gestão fiscal	Relatórios de Gestão Fiscal (3º quadrimestre de 2014), publicados pelos titulares dos Poderes e órgãos da esfera federal, com objetivo de apurar o atendimento das determinações estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.	não	

Acórdão 2823/2015 Ata 44/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 04/11/2015	inclui, gestão fiscal	acompanhamento da evolução, no 1º quadrimestre de 2015, dos agregados fiscais (receitas, despesas, renúncias tributárias) e seus impactos na meta de resultado primário da União, bem como da rubrica Restos a Pagar, no que se refere à observância das disposições da Lei Orçamentária Anual de 2015	não	princípios orçamentários
Acórdão 1739/2015 Ata 24/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zylmer, Sessão de 15/07/2015	inclui, subvenção econômica - TI	identificar os riscos mais relevantes em contratações de serviços de Tecnologia da Informação (TI) sob o modelo de computação em nuvem, considerando os critérios da legislação brasileira, e elaborar modelo de matriz de procedimentos e de achados para futuras fiscalizações	parcialmente	controle de riscos da tecnologia
Acórdão 732/2015 Ata 12/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 08/04/2015	inclui, convênios	Relatório sistêmico da função trabalho (Fisc Trabalho)	parcialmente	
Acórdão 1338/2014 Ata 18/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 28/05/2014	inclui, contas do presidente	contas da presidência - 2013	parcialmente	
Acórdão 1232/2014 Ata 16/2014 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 14/05/2014	inclui, CT&I		parcialmente	governança para alcance dos resultados
Acórdão 3661/2013 Ata 21/2013 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 27/06/2013	inclui, contas da FINEP	prestação de contas da FINEP - 2008	não	legalidade
Acórdão 1274/2013 Ata 18/2013 - Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 29/05/2013	inclui, contas do presidente	contas da presidência - 2012	parcialmente	ressalta a importância de indicadores de resultados

C.2. Resultantes da pesquisa por auxílios e contribuições

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Afere resultados?	Tipo de controle
Acórdão 1627/2017 Ata 17/2017 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 26/07/2017	inclui, finep	auditoria para conhecer a organização e o funcionamento da Finep, de modo a orientar a proposição de futuras ações de controle externo.	parcialmente	procedimentos de controle
Acórdão 1717/2016 Ata 26/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 06/07/2016	inclui, fundo Marinha Mercante	legalidade da arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e sua aplicação por meio do Fundo da Marinha Mercante (FMM) nos últimos 10 anos	sim	gestão - aplicação e resultados
Acórdão 921/2015 Ata 14/2015 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 22/04/2015	inclui, cultura	Relatório sistêmico de Fiscalização da Função Cultura – FiscCultura 2014	parcialmente	amplo -
Acórdão 756/2015 Ata 12/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 08/04/2015	inclui, saúde	Relatório de Auditoria Operacional resultante da fiscalização realizada pela Secretaria de Controle Externo da Saúde (SecexSaúde) em cumprimento ao subitem 9.1.6 do Acórdão 3.004/2010-TCU-Plenário (TC 006.181/2008-7), o qual determinou que fosse apurado se a gestão de atendimentos privados em hospitais de natureza pública tem resultado na “possível ocorrência de nível diferenciado de qualidade entre os atendimentos públicos e privados,	parcialmente	legalidade + aferição da qualidade (privado x público)

		a exemplo de facilidade ou preferência de agendamento de consultas e estrutura específica de instalações, equipamentos e leitos”.		
Acórdão 4415/2013 Ata 22/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 02/07/2013	inclui, convênios	prestação de contas referentes ao exercício de 2010 da Superintendência Regional do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária em Santa Catarina (SR(10)SC).	não	prestação de contas - aspectos de legalidade

**ANEXO D – ACÓRDÃOS REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS QUE NÃO SÃO
FOMENTO OU ESTÃO FORA DO ESCOPO DE ANÁLISE**

D.1. Resultantes da pesquisa por subvenções

Acórdão	Fomento? Por quê?
Acórdão 1197/2018 Ata 18/2018 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 23/05/2018	fora do escopo - instrumento que viabiliza o fomento
Acórdão 1178/2018 Ata 18/2018 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 23/05/2018	não,
Acórdão 4081/2018 Ata 17/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 22/05/2018	não, transferência a ente público
Acórdão 1084/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 16/05/2018	não,
Acórdão 1031/2018 Ata 16/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 09/05/2018	fora do escopo, concessão de garantia
Acórdão 673/2018 Ata 10/2018 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 28/03/2018	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 425/2018 Ata 7/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 07/03/2018	não,
Acórdão 1296/2018 Ata 4/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 21/02/2018	não, bloco de financiamento SUS = transferência a ente público
Acórdão 564/2018 Ata 4/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 21/02/2018	não, transferência a ente público
Acórdão 10574/2017 Ata 44/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 28/11/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 9062/2017 Ata 35/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/09/2017	não, sistema S
Acórdão 1981/2017 Ata 35/2017 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 06/09/2017	não, sistema S
Acórdão 1710/2017 Ata 30/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 09/08/2017	não, Acompanhamento de receitas, despesas, resultado e contingenciamento
Acórdão 1708/2017 Ata 30/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 09/08/2017	fora do escopo, crédito
Acórdão 1064/2017 Ata 18/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 24/05/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 914/2017 Ata 16/2017 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 10/05/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 3753/2017 Ata 15/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/05/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 2794/2017 Ata 15/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 09/05/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 738/2017 Ata 12/2017 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 12/04/2017	não, concessões
Acórdão 645/2017 Ata 11/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 05/04/2017	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 641/2017 Ata 11/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 05/04/2017	não, serviço público
Acórdão 581/2017 Ata 10/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 29/03/2017	não, ética da administração
Acórdão 574/2017 Ata 10/2017 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 29/03/2017	não, títulos públicos

Acórdão 2926/2017 Ata 9/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 28/03/2017	não, sistema S - contratação de serviços
Acórdão 1880/2017 Ata 9/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 28/03/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 3009/2016 Ata 48/2016 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 23/11/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2975/2016 Ata 48/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 23/11/2016	não, operação de crédito
Acórdão 2865/2016 Ata 46/2016 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 09/11/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2599/2016 Ata 40/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 11/10/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2575/2016 Ata 39/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/10/2016	não, pedaladas
Acórdão 2456/2016 Ata 36/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 21/09/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2444/2016 Ata 36/2016 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 21/09/2016	não, contrato de gestão em saúde
Acórdão 2001/2016 Ata 30/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 03/08/2016	não, subsídio tarifário
Acórdão 1634/2016 Ata 25/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 29/06/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 1497/2016 Ata 22/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/06/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida, PIS, etc
Acórdão 721/2016 Ata 10/2016 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 30/03/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 698/2016 Ata 10/2016 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 30/03/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 360/2016 Ata 5/2016 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 24/02/2016	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 356/2016 Ata 5/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 24/02/2016	não, subsídio tarifário
Acórdão 509/2016 Ata 1/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 26/01/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 3298/2015 Ata 51/2015 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 09/12/2015	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 3297/2015 Ata 51/2015 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 09/12/2015	não, repasses da União a instituições financeiras para atendimento de prorammas
Acórdão 2461/2015 Ata 40/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 07/10/2015	fora do escopo, minha casa, minha vida, PIS, etc
Acórdão 5447/2015 Ata 32/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 15/09/2015	não, transferência a ente público
Acórdão 5157/2015 Ata 31/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 08/09/2015	não, licitação
Acórdão 4312/2015 Ata 26/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 04/08/2015	não, transferência a ente público
Acórdão 1857/2015 Ata 30/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 29/07/2015	não, garantias da União ao Comitê Olímpico
Acórdão 1852/2015 Ata 30/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 29/07/2015	não, contratação de pessoal
Acórdão 1464/2015 Ata 22/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 17/06/2015	fora do escopo,
Acórdão 1284/2015 Ata 19/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 27/05/2015	não, minha casa, minha vida - seleção de empresa
Acórdão 2806/2015 Ata 16/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 26/05/2015	não, transferência a ente público
Acórdão 1013/2015 Ata 15/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/04/2015	fora do escopo, operação de crédito

Acórdão 992/2015 Ata 15/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/04/2015	não, repasses da União a instituições financeiras para atendimento de prorammas
Acórdão 825/2015 Ata 13/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/04/2015	não, repasses da União a instituições financeiras para atendimento de prorammas
Acórdão 684/2015 Ata 11/2015 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 01/04/2015	fora do escopo, operação de crédito
Acórdão 500/2015 Ata 8/2015 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 11/03/2015	não, desvio de finalidade dos recursos do FNDCT
Acórdão 7950/2014 Ata 45/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 10/12/2014	não, transferência a ente público
Acórdão 3561/2014 Ata 49/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/12/2014	fora do escopo, investimentos em estatais
Acórdão 3484/2014 Ata 48/2014 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 03/12/2014	não, investimentos públicos em infra
Acórdão 3089/2014 Ata 45/2014 - Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 12/11/2014	fora do escopo, operação de crédito
Acórdão 7149/2014 Ata 41/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 11/11/2014	não, transferência a ente público
Acórdão 6778/2014 Ata 41/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 11/11/2014	não, contratação de serviço técnico
Acórdão 2462/2014 Ata 36/2014 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 17/09/2014	fora do escopo, operação de crédito
Acórdão 2258/2014 Ata 33/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 27/08/2014	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2257/2014 Ata 33/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 27/08/2014	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2256/2014 Ata 33/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 27/08/2014	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 2255/2014 Ata 33/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 27/08/2014	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 4207/2014 Ata 26/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 29/07/2014	não, subsídio farmácia popular
Acórdão 3766/2014 Ata 23/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 09/07/2014	não, prestação de contas da CEAGESP
Acórdão 1205/2014 Ata 16/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 14/05/2014	fora do escopo, avaliar governança das renúncias tributárias
Acórdão 1560/2014 Ata 11/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 15/04/2014	não, transferência a ente público
Acórdão 1266/2014 Ata 9/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 01/04/2014	não, contratação de serviço técnico
Acórdão 524/2014 Ata 7/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 12/03/2014	fora do escopo, minha casa, minha vida
Acórdão 883/2014 Ata 6/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 11/03/2014	não, transferência a ente público
Acórdão 3693/2013 Ata 45/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 10/12/2013	fora do escopo, operação de crédito
Acórdão 8626/2013 Ata 44/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 03/12/2013	não, contratação de pessoal
Acórdão 2601/2013 Ata 37/2013 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 25/09/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 1622/2013 Ata 23/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 26/06/2013	não, contratação para obra
Acórdão 1547/2013 Ata 22/2013 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 19/06/2013	não, logística de transportes no AM
Acórdão 1523/2013 Ata 22/2013 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 19/06/2013	não, contabilidade do Ministério dos Transportes

Acórdão 1215/2013 Ata 17/2013 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 22/05/2013	não, contratação de convênio com privado
Acórdão 1115/2013 Ata 15/2013 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 08/05/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 2589/2013 Ata 13/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 30/04/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 965/2013 Ata 13/2013 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 17/04/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 690/2013 Ata 10/2013 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 27/03/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 520/2013 Ata 8/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 13/03/2013	fora do escopo, subsídios sobre operações de crédito
Acórdão 43/2013 Ata 1/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 23/01/2013	não, contratação pessoal

D.2. Resultantes da pesquisa por auxílios e contribuições

Acórdão	Fomento? Por quê?
Acórdão 814/2018 Ata 13/2018 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 18/04/2018	não, auditoria interna
Acórdão 582/2018 Ata 9/2018 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 21/03/2018	não, tarifa
Acórdão 2011/2018 Ata 7/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 13/03/2018	não, transferência a ente público
Acórdão 423/2018 Ata 7/2018 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 07/03/2018	não, fgts
Acórdão 1548/2018 Ata 5/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 27/02/2018	não, prestação de contas de estatal
Acórdão 2360/2017 Ata 42/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 18/10/2017	não, obra
Acórdão 1664/2017 Ata 29/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 02/08/2017	não, jogos olímpicos
Acórdão 1246/2017 Ata 21/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 14/06/2017	não, público
Acórdão 1235/2017 Ata 21/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 14/06/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 814/2017 Ata 14/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 26/04/2017	não,
Acórdão 748/2017 Ata 12/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 12/04/2017	não, público
Acórdão 736/2017 Ata 12/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 12/04/2017	não, sistema S
Acórdão 603/2017 Ata 10/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 29/03/2017	não, sistema S
Acórdão 649/2017 Ata 1/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 24/01/2017	não, transferência a ente público
Acórdão 2683/2016 Ata 41/2016 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 19/10/2016	não, registro de medicamentos
Acórdão 2440/2016 Ata 36/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 21/09/2016	não,
Acórdão 5369/2016 Ata 29/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/08/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 1943/2016 Ata 29/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 27/07/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 1743/2016 Ata 26/2016 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 06/07/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 1718/2016 Ata 26/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 06/07/2016	não, operação de crédito
Acórdão 6233/2016 Ata 17/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 24/05/2016	não, transferência a ente público
Acórdão 1163/2016 Ata 16/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/05/2016	fora do escopo, desenvolvimento regional
Acórdão 662/2016 Ata 2/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 02/02/2016	não, transferência a ente público

Acórdão 2151/2015 Ata 34/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/08/2015	fora do escopo, inclusão digital
Acórdão 3745/2015 Ata 20/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 23/06/2015	não, transferência a ente público
Acórdão 837/2015 Ata 13/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 15/04/2015	fora do escopo, renúncia
Acórdão 590/2015 Ata 10/2015 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 25/03/2015	não, gasto com pessoal
Acórdão 46/2015 Ata 1/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 21/01/2015	não, gestão de IFES
Acórdão 3561/2014 Ata 49/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/12/2014	fora do escopo, investimentos em estatais
Acórdão 3051/2014 Ata 44/2014 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 05/11/2014	não, despesas de atividades-meio
Acórdão 3896/2014 Ata 26/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 29/07/2014	não, transferência a ente público
Acórdão 1850/2014 Ata 26/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/07/2014	não, contratos
Acórdão 1786/2014 Ata 25/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 09/07/2014	não, transferência a ente público + contrato de gestão
Acórdão 1571/2014 Ata 21/2014 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 11/06/2014	não, público
Acórdão 3101/2013 Ata 46/2013 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 20/11/2013	não, governança
Acórdão 7524/2013 Ata 39/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/10/2013	não, transferência a ente público
Acórdão 831/2013 Ata 12/2013 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 10/04/2013	não, taxa de concurso
Acórdão 1360/2013 Ata 7/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 19/03/2013	não, sistema S
Acórdão 403/2013 Ata 7/2013 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 06/03/2013	não,

**ANEXO E – ACÓRDÃOS REFERENTES A FOMENTO POR RENÚNCIAS DE
RECEITA**

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Aferição resultados?	Foco do controle
Acórdão 4835/2018 Ata 21/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 19/06/2018	sim, projeto audiovisual, tanto originários do FSA e do orçamento próprio da Ancine (fomento direto) , quanto de incentivos fiscais previstos em lei (fomento indireto)	potenciais contratações derivadas do lançamento de editais pelo Ministério da Cultura, por intermédio da sua Secretaria do Audiovisual, para a seleção de projetos no âmbito do Programa Audiovisual Gera Futuro	não	prévio
Acórdão 1270/2018 Ata 20/2018 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 06/06/2018	sim, zona franca e informática [- CEBAS]	verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento	não	Legalidade - requisitos legais para usufruir dos incentivos tributários
Acórdão 4738/2018 Ata 16/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 22/05/2018	sim, audiovisual	execução de obra cinematográfica longa metragem "Augustas"	não	nexo entre despesas e recursos captados por meio do incentivo fiscal - por meio de notas fiscais
Acórdão 1107/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 16/05/2018	sim, zona franca	irregularidades nos processos de ingresso e obtenção de benefícios fiscais de mercadorias destinadas à região da Zona Franca de Manaus (ZFM) , áreas de livre comércio (ALC) e Amazônia Ocidental	não	fiscalização ampla - demonstra fraude já que muitas empresas sequer atendem os requisitos para receber o benefício
Acórdão 3202/2018 Ata 14/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 02/05/2018	sim, rouanet	impugnação total de despesas decorrentes da inexecução do projeto	parcialmente	busca correlacionar notas fiscais aos resultados - sem provas da execução do objeto

Acórdão 2857/2018 Ata 13/2018 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 24/04/2018	sim, rouanet	impugnação total de despesas do Projeto Brasil dos Sertões	parcialmente	busca correlacionar notas fiscais aos resultados - sem provas da execução do objeto
Acórdão 729/2018 Ata 11/2018 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 04/04/2018	sim, informática	Monitoramento acerca do cumprimento das recomendações emanadas em processo auditoria operacional realizada com o objetivo de examinar as condições disponíveis para que os gestores avaliassem os resultados da Lei 8.248/1991 – Lei de Informática	parcialmente	auditoria de procedimento para concessão
Acórdão 1989/2018 Ata 7/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 13/03/2018	sim, rouanet	termo de compromisso para captação de recursos e execução de projetos com incentivos fiscais visando à implantação de complexo cultural, em parceria com a Secretaria Municipal de Cultura de São Paulo, que ocuparia quatro andares de edifício localizado no Centro Histórico da cidade de São Paulo, mantendo o nome da antiga Galeria Olido	sim	PORÉM OS RESULTADOS SÃO IGNORADOS, RESTANDO DECISÃO BASEADA NO CONTROLE DE LEGITIMIDADE
Acórdão 2906/2017 Ata 51/2017 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 12/12/2017	sim, rouanet	cumprimento insatisfatório do dever de prestação de contas no âmbito do projeto referente ao evento Rock in Rio 2011, beneficiado pelo Programa Nacional de Apoio à Cultura	não	legalidade - cumprimento da obrigação de distribuição gratuita de parcela dos ingressos
Acórdão 10244/2017 Ata 41/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 07/11/2017	sim, informática	aplicação de recursos decorrentes de renúncia fiscal - execução de nove convênios de cooperação técnica e intercâmbio científico e tecnológico celebrados entre o então Cefet/CE (atual IFCE) , o CPQT (associação de natureza jurídica privada) e empresas privadas	parcialmente	determina a avaliação pelo MCTI do cumprimento das contrapartidas.
Acórdão 9453/2017 Ata 39/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 24/10/2017	sim, rouanet	objeto a realização do Natal Luz de Gramado 2006	sim	afere resultados e conformidade das notas
Acórdão 9382/2017 Ata 38/2017 -	sim, rouanet	projeto A Dança do Rio Grande	parcialmente	verificação quanto à execução do

Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 17/10/2017				objeto (não comprovada)
Acórdão 9370/2017 Ata 38/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 17/10/2017	sim, rouanet	realização do projeto Revista 'Outra coisa'	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 9058/2017 Ata 35/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/09/2017	sim, rouanet	apoio para a implementação do projeto "XLII Festival Folclórico de Parintins 2007"	não	legalidade
Acórdão 8572/2017 Ata 34/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 19/09/2017	sim, audiovisual	não comprovação da devida aplicação dos recursos captados pela empresa Araucária Cinematográfica S/C Ltda. com base na Lei 8.685/1993 (Lei do Audiovisual) para produzir obra cinematográfica de longa-metragem intitulada "Terra Vermelha"	sim	execução divergente do objeto anteriormente aprovado
Acórdão 1957/2017 Ata 35/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 06/09/2017	sim, rouanet	convênio com município	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 1895/2017 Ata 34/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 30/08/2017	sim, rouanet	objeto era a produção cinematográfica de longa-metragem em 35 mm do projeto intitulado "Gavião, o cangaceiro que perdeu a cabeça".	sim	execução do objeto - verificada parcial
Acórdão 1494/2017 Ata 26/2017 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 12/07/2017	sim, rouanet	fiscalização para apurar "todos os projetos financiados pela Lei Rouanet nos últimos 14 anos, visto que existem indícios de desvio de dinheiro público e que podem configurar lavagem de dinheiro.	não	procedimento para usufruir dos recursos

Acórdão 3883/2017 Ata 18/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 30/05/2017	sim, rouanet	realização do Projeto espetáculo teatral "Tudo de Mim"	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 743/2017 Ata 12/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 12/04/2017	sim, rouanet	idem Ac. 169/2017- plen.	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 2061/2017 Ata 10/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 04/04/2017	sim, rouanet	convênio	não aplicável	
Acórdão 2708/2017 Ata 8/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 21/03/2017	sim, rouanet	não comprovação da boa e regular aplicação de recursos	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 2529/2017 Ata 7/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 14/03/2017	sim, rouanet	Projeto "Mocidade Carnaval 2006"	parcialmente	mas não deixa de questionar a comprovação de regular aplicação dos recursos, por meio de notas fiscais
Acórdão 169/2017 Ata 4/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 08/02/2017	sim, rouanet	execução do projeto "Felizes para Sempre".	não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 7591/2016 Ata 43/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De	sim, rouanet	edição do "Almanaque da Criança",	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas

Oliveira, Sessão de 06/12/2016				
Acórdão 7426/2016 Ata 42/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 29/11/2016	sim, rouanet	peças de teatro itinerante	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 7231/2016 Ata 41/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 22/11/2016	sim, rouanet		não	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 2959/2016 Ata 37/2016 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 16/11/2016	sim, audiovisual	estrutura e principais processos da ANCINE	parcialmente	fiscalização ampla - indica necessidade de gerir resultados
Acórdão 2948/2016 Ata 47/2016 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 16/11/2016	sim, rouanet	Solicitação da Comissão Parlamentar de Inquérito da Câmara dos Deputados, presidida pelo Exmo. Deputado Alberto Fraga, para que o Tribunal encaminhe “cópias de inteiro teor de relatórios de fiscalização e auditoria, acompanhados dos respectivos acórdãos, relativos às irregularidades na aplicação dos recursos captados via Lei Rouanet”	não	fiscalização ampla
Acórdão 11944/2016 Ata 39/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 08/11/2016	sim, rouanet	projeto intitulado “Clássicos Cameratta”	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 6686/2016 Ata 38/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 25/10/2016	sim, rouanet	projeto Palco Espaço Folia	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas

Acórdão 6225/2016 Ata 35/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 27/09/2016	sim, zona franca	verificar a qualidade da gestão do MCTI e do MDIC sobre as políticas baseadas em renúncias fiscais	não	procedimento para usufruir do benefício
Acórdão 10757/2016 Ata 34/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 20/09/2016	sim, rouanet	projeto “Inclusão Digital é Inclusão Social – A Festa da Tecnologia II”.	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 2378/2016 Ata 35/2016 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 14/09/2016	sim, rouanet	Embargos de Declaração opostos pelo MP/TCU contra decisão que apreciou Consulta formulada pelo Ministério da Cultura acerca dos procedimentos normativos referentes à análise das prestações de contas pendentes relativas à Lei n. 8.313/1991 (Lei Rouanet)	não	consulta ampla - discorda de se deixar de lado a análise financeira, em função da análise positiva de resultados
Acórdão 2375/2016 Ata 35/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 14/09/2016	sim, rouanet	Embargos contra decisão que determinou à Secretaria Executiva do Ministério que se abstenha de autorizar a captação de recursos a projetos que apresentem forte potencial lucrativo, bem como capacidade de atrair suficientes investimentos privados independentemente dos incentivos fiscais	não	procedimento para concessão
Acórdão 10408/2016 Ata 33/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 13/09/2016	sim, rouanet	não execução integral do projeto “Brasil Feito à Mão”	sim	mera execução do objeto
Acórdão 5378/2016 Ata 29/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 16/08/2016	sim, rouanet	Projeto Planeta Água, Mata Atlântica e Paisagens, que teve por escopo a apresentação de peças de teatro itinerante	sim	alteração do objeto
Acórdão 4939/2016 Ata 26/2016 - Primeira	sim, rouanet	Projeto “Sustentarte”, teatro itinerante	sim	alteração do objeto

Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/07/2016				
Acórdão 8623/2016 Ata 25/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 19/07/2016	sim, rouanet e audiovisual	projeto denominado “Stradivarius Haenming”	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 8599/2016 Ata 25/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 19/07/2016	sim, rouanet	projeto “Aero Circus – Espetáculos Itinerantes”	não	prazo para prestar contas
Acórdão 1636/2016 Ata 25/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 29/06/2016	sim, rouanet e audiovisual	projeto intitulado "Gavião, o Cangaceiro que perdeu a cabeça" - obra cinematográfica brasileira de longa-metragem	sim	inexecução do objeto
Acórdão 7854/2016 Ata 22/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 28/06/2016	sim, rouanet	Projeto Teatro e Cinema em Lages (Pronac 057.642), tendo como objetivos realizar pesquisa iconográfica no Acervo Nacional da Biblioteca Nacional sobre manifestações teatrais e de cinema nas primeiras décadas do século XX e publicação de um livro, com tiragem de 1000 exemplares, cujo título inicial era “Teatro Amador e Cinema em Lages”.	sim	resultado (que elide devolução) e atraso na prestação de contas
Acórdão 7846/2016 Ata 22/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 28/06/2016	sim, rouanet e audiovisual	projeto audiovisual denominado ‘Chatô, o Rei do Brasil	sim	fiel execução do projeto
Acórdão 4133/2016 Ata 22/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min.	sim, audiovisual	Concerto Campestre	não	aplicação dos recursos por meio de notas

José Múcio Monteiro, Sessão de 28/06/2016				
Acórdão 1071/2016 Ata 15/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 04/05/2016	sim, jogos Rio 2016	investigar a estrutura de governança, atribuição de responsabilidade e os controles internos da Lei 12.780/2013, que instituiu medidas tributárias aplicáveis às operações diretamente relacionadas à organização ou à realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016.	não	governança geral
Acórdão 1066/2016 Ata 15/2016 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 04/05/2016	sim, ICMS Estado de Goiás - setor automotivo	irregularidades relacionadas com leis do Estado de Goiás que concederam ao setor automotivo benefícios fiscais do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	não	procedimento para usufruir do benefício + guerra fiscal
Acórdão 4950/2016 Ata 13/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 26/04/2016	sim, rouanet	Projeto “Timoneiro – Um Perfil Biográfico de Hermínio Bello de Carvalho”	sim	resultado (que elide devolução) e atraso na prestação de contas
Acórdão 3631/2016 Ata 8/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 22/03/2016	sim, rouanet	produção, impressão e distribuição de “15 milhões de cartões postais de obras relevantes atuais da cultura brasileira nas categorias pintura, fotografia e poesia, reproduzindo 48 obras diferentes de cada categoria, oferecendo aos usuários dos Correios uma obra de arte com postagem gratuita, atingindo todo o território nacional	não	omissão na prestação de contas
Acórdão 1634/2016 Ata 5/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 01/03/2016	sim, rouanet	projeto denominado “BrazilianArt Book VI”,	sim	destinação dos livros produzidos
Acórdão 191/2016 Ata 3/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto	sim, rouanet	irregularidades na concessão, pelo Ministério da Cultura, de benefício fiscal da Lei Rouanet ao evento Rock in Rio 2011	não	legalidade / legitimidade

Sherman, Sessão de 03/02/2016				
Acórdão 5759/2015 Ata 34/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 29/09/2015	sim, rouanet	Série Cultural Teatro Bourbon Country	não	aplicação dos recursos
Acórdão 5088/2015 Ata 26/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 04/08/2015	sim, rouanet	projeto “Brasil Feito à Mão”	parcialmente	objeto não executado
Acórdão 3618/2015 Ata 22/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 07/07/2015	sim, rouanet	projeto intitulado “Inclusão Digital é Inclusão Social – A Festa da Tecnologia II	parcialmente	aplicação dos recursos por meio de notas
Acórdão 3459/2015 Ata 20/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 23/06/2015	sim, rouanet	projeto “Estrelinha da Mocidade Carnaval 2006”	não	inadimplência no dever de prestar contas
Acórdão 3087/2015 Ata 16/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 26/05/2015	sim, rouanet	projeto “Guia dos Parques Nacionais	sim	execução do projeto
Acórdão 2479/2015 Ata 13/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues,	sim, rouanet	projeto “Concertos Comunitários 2008	não	descumprimento de determinação do Tribunal

Sessão de 05/05/2015				
Acórdão 2471/2015 Ata 13/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/05/2015	sim, rouanet	Acendimento da Chama Crioula de Guaíba – Semana Farroupilha	não	aplicação dos recursos, por meio de notas fiscais
Acórdão 1012/2015 Ata 15/2015 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/04/2015	sim, avaliação de renúncias de receitas	pedido de reexame interposto pelo Ministério da Fazenda contra os itens 9.1 e 9.2 do Acórdão 713/2014 - Plenário, exarado em processo de acompanhamento, que teve por objetivo avaliar as renúncias de receitas, concedidas a partir do exercício de 2008, referentes ao IPI e ao IR, bem como o impacto desses benefícios fiscais na repartição de receitas tributárias federais, em especial, nas transferências dos Fundos de Participação dos Estados edos Municípios.	parcialmente	indica relevância de estudos de impacto
Acórdão 837/2015 Ata 13/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 15/04/2015	sim, informática	possíveis irregularidades no âmbito do Convênio PPI 01.0001.00/2007, firmado entre o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) e a Fundação de Apoio à Capacitação em Tecnologia da Informação (Facti),	parcialmente	legalidade
Acórdão 1573/2015 Ata 11/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 14/04/2015	sim, rouanet	projeto “Brasil em Cena Aberta”	não	inadimplência no dever de prestar contas
Acórdão 529/2015 Ata 9/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 18/03/2015	sim, jogos Copa do Mundo 2014		não	legalidade - relatório de impacto
Acórdão 513/2015 Ata 4/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De	sim, rouanet	desfiles de moda de estilistas brasileiros	não	legalidade - aprovação do projeto

Carvalho, Sessão de 24/02/2015				
Acórdão 8098/2014 Ata 45/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 10/12/2014	sim, Esporte	projeto intitulado “Copa João Pessoa de Futebol Sete Society”	parcialmente	desconsidera execução em função de vícios na documentação da prestação de contas
Acórdão 7144/2014 Ata 41/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 11/11/2014	sim, rouanet	roteiro cultural da cachaça	parcialmente	mas privilegia legalidade (controle formal) em detrimento dos resultados
Acórdão 6777/2014 Ata 41/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 11/11/2014	sim, rouanet e audiovisual	projeto audiovisual denominado ‘Chatô, o Rei do Brasil	sim	fiel execução do projeto
Acórdão 5944/2014 Ata 38/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 21/10/2014	sim, rouanet	projeto denominado “Caravana Arrumação”	parcialmente	desconsidera resultado em função da não comprovação de nexo de causalidade
Acórdão 5994/2014 Ata 36/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 07/10/2014	sim, rouanet		não	aplicação dos recursos
Acórdão 5097/2014 Ata 33/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 16/09/2014	sim, rouanet	projeto "Todos os que caem"	não	nexo

Acórdão 4778/2014 Ata 32/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 09/09/2014	sim, rouanet	Projeto intitulado “Maria do Carmo Carvalho	parcialmente	inadimplência no dever de prestar contas
Acórdão 4687/2014 Ata 32/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 09/09/2014	sim, rouanet	Projeto “Aero Circus – Espetáculos Itinerantes”,	não	nexo de causalidade
Acórdão 2320/2014 Ata 34/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 03/09/2014	sim, avaliação de renúncias de receitas	solicitação da Câmara dos Deputados (CD), realizada mediante o Ofício 1.321/2014/SGM/P, de 21/7/2014, para que o Tribunal lhe encaminhe informações sobre desonerações tributárias realizadas pelo Governo Federal, nos últimos dois anos, especificando os segmentos beneficiados com os respectivos valores e detalhando os efeitos nas transferências de recursos por estado e, no caso do Estado do Paraná, por município.	parcialmente	destaca solicitação para realização de estudo técnico para avaliar os resultados obtidos com as referidas desonerações, bem como seus efeitos nas transferências constitucionais de recursos aos entes subnacionais
Acórdão 4536/2014 Ata 31/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 02/09/2014	sim, rouanet	“Brasil em Cena Aberta”	não	omissão no dever de prestar contas
Acórdão 2142/2014 Ata 32/2014 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 20/08/2014	sim, ICMS Estado de Goiás - setor automotivo	possíveis irregularidades relacionadas com leis do Estado de Goiás que concederam ao setor automotivo benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS	não	legalidade / constitucionalidade
Acórdão 3681/2014 Ata 25/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min.	sim, rouanet		sim	omissão no dever de prestar contas

Ana Arraes, Sessão de 22/07/2014				
Acórdão 1905/2014 Ata 24/2014 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 16/07/2014	sim, renúncias de receitas	auditoria realizada pela SecexDesenvolvimento para avaliar a governança, sob o prisma da gestão de riscos e controles internos, das políticas públicas industriais e setoriais baseadas em renúncia de receitas tributárias condicionadas, a cargo do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (Mdic)	não	sigilo do levantamento
Acórdão 3559/2014 Ata 22/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 01/07/2014	sim, rouanet	Natal Luz de Gramado - O Teatro na Rua	não	legalidade elegitimidade de ato de gestão
Acórdão 2784/2014 Ata 20/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 18/06/2014	sim, rouanet	implantação de doze bibliotecas no Estado de Pernambuco, a aquisição de acervo e o treinamento de bibliotecários	não	omissão no dever de prestar contas
Acórdão 809/2014 Ata 10/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 02/04/2014	sim, renúncias de receitas	corrigir as fragilidades observadas na sistemática de concessão de renúncia de receitas, em especial a falta de observância do disposto no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF	não	legalidade
Acórdão 713/2014 Ata 9/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 26/03/2014	sim, avaliação de renúncias de receitas	Acompanhamento de Conformidade que objetiva avaliar a renúncia tributária, concedida no período referente aos exercícios de 2008 a 2012, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), bem como o impacto dessa renúncia nas diversas repartições de receitas tributárias federais, em especial, nas transferências dos Fundos de Participação dos	parcialmente	correlação entre a redução do IR e do IPI e os objetivos a serem alcançados

		Estados (FPE) e dos Municípios (FPM),		
Acórdão 1002/2014 Ata 7/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 18/03/2014	sim, rouanet	projeto “Caravana Musical da Serra Gaúcha”	parcialmente	prestação de contas e execução
Acórdão 995/2014 Ata 7/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 18/03/2014	sim, rouanet	projeto “Roteiro Cultural da Cachaça”	parcialmente	desconsidera resultados - privilegia nexo de causalidade
Acórdão 520/2014 Ata 7/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 12/03/2014	sim, rouanet	projeto denominado “Monumenta”	sim	execução do objeto
Acórdão 828/2014 Ata 6/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 11/03/2014	sim, rouanet	Projeto Carmen Miranda (South American Way) – Turnê Nacional e Internacional	sim	atingimento do objetivo
Acórdão 460/2014 Ata 3/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 11/02/2014	sim, rouanet	projeto “Formando Plateia e Discutindo Cultura”.	não	nexo de causalidade
Acórdão 378/2014 Ata 3/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 11/02/2014	sim, rouanet	projeto “Amazônia para Jovens”	não	prestação de contas (omissão)

Acórdão 176/2014 Ata 1/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 28/01/2014	sim, rouanet	projeto “Gleace – o Musical”	não	prestação de contas (omissão)
Acórdão 2873/2013 Ata 41/2013 - Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 23/10/2013	sim, PROUNI FIES	auditorias operacionais realizadas no Programa Universidade para Todos (Prouni) e no Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior (FIES), conforme determinação constante do Acórdão 637/2012 – Plenário	parcialmente	
Acórdão 7430/2013 Ata 38/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 22/10/2013	sim, rouanet	projeto intitulado “Clássicos em Concerto”	parcialmente	prestação de contas
Acórdão 2292/2013 Ata 33/2013 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 28/08/2013	sim, jogos Copa do Mundo 2014	concessão de benefícios tributários decorrentes das isenções conferidas pela Lei 12.350/2011, para a construção dos estádios de futebol para a Copa do Mundo de 2014	não	usufruto do benefício x impacto
Acórdão 2247/2013 Ata 32/2013 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 21/08/2013	sim, desoneração folha	compensação do frgps quanto à renúncia de receita por desoneração de folha de pagamento	não	compensação dos valores
Acórdão 1846/2013 Ata 26/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 17/07/2013	sim, zona franca	auditoria na Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa)	não	ampla - gestão
Acórdão 4409/2013 Ata 22/2013 - Primeira Câmara,	sim, rouanet	projeto “Inclusão Digital é Inclusão Social”	não	prestação de contas

Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 02/07/2013				
Acórdão 2294/2013 Ata 11/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 16/04/2013	sim, rouanet	projeto "Clássicos em Concerto"	parcialmente	prestação de contas
Acórdão 984/2013 Ata 5/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 05/03/2013	sim, rouanet	projeto "Tocando em frente - Música para adolescentes a um passo da marginalidade"	parcialmente	prestação de contas
Acórdão 781/2013 Ata 4/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 26/02/2013	sim, rouanet	PROJETO GUIMARÃES ROSA: LUGARES - "EM BUSCA DO QUEM DA COISA".	não	prestação de contas
Acórdão 92/2013 Ata 3/2013 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 30/01/2013	sim, esporte	seleção dos projetos incentivados, acompanhamento da execução, análise das prestações de contas	não	ampla - seleção de projetos e prestações de contas

**ANEXO F – ACÓRDÃOS REFERENTES A RENÚNCIAS DE RECEITAS QUE
INDIRETAMENTE ABORDAM O FOMENTO**

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Aferição resultados?	Foco do controle
Acórdão 1084/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 16/05/2018	inclui, dívida interna federal	auditoria na dívida pública interna federal.	não	governança de políticas
Acórdão 709/2018 Ata 11/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 04/04/2018	inclui, isenções para agrotóxicos	Auditoria na preparação do governo brasileiro para a implementação da Agenda 2030 e da meta 2.4 dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)	não	fiscalização ampla - falta de avaliação dos resultados
Acórdão 2776/2017 Ata 50/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 06/12/2017	inclui, PLOA 2018	Acompanhamento realizado com o propósito de avaliar a previsão das receitas e a fixação das despesas contidas no Projeto de Lei Orçamentária Anual da União para o exercício de 2018.	não	legalidade - cumprimento da obrigação de incluir demonstrativo da renúncia
Acórdão 1773/2017 Ata 31/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 16/08/2017	inclui, Sudam	Prestação de contas anual da Superintendência da Zona Franca de Manaus, referentes ao exercício de 2012.	parcialmente	verifica a aferição dos resultados pelo procedimento de controle interno
Acórdão 1655/2017 Ata 29/2017 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 02/08/2017	inclui, desenvolvimento regional	identificar riscos fiscais para a União a partir da avaliação da sustentabilidade e da eficiência das fontes de financiamento utilizadas para a promoção do desenvolvimento regional	parcialmente	fiscalização ampla, ressalta importância dos resultados
Acórdão 938/2017 Ata 16/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 10/05/2017	inclui, PLOA 2017	Acompanhamento com o propósito de avaliar a previsão das receitas e a fixação das despesas contidas no Projeto de Lei Orçamentária da União para o exercício de 2017	não	fiscalização ampla
Acórdão 553/2017 Ata 10/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/03/2017	inclui, gestão fiscal	Acompanhamento, referente ao 2º quadrimestre de 2015, das ações previstas nos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que tratam dos Relatórios de Gestão Fiscal	não	
Acórdão 2118/2016 Ata 32/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio	inclui, gestão fiscal	Acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal referentes ao 3º quadrimestre de 2015	não	

Monteiro, Sessão de 17/08/2016				
Acórdão 5362/2016 Ata 29/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/08/2016	inclui, FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia. Exercício de 2002. Inobservância de normas técnicas. contas irregulares de um dos responsáveis. regularidade das contas dos demais arrolados nos autos	não	procedimento de liberação dos recursos
Acórdão 1814/2016 Ata 27/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 13/07/2016	inclui, realização de estudos e envio de informações referentes ao impacto orçamentário e financeiro decorrente do Projeto de Lei Complementar 54/2015	realização de estudos e envio de informações referentes ao Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional, ao Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária, à atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, ao impacto orçamentário e financeiro decorrente do Projeto de Lei Complementar 54/2015 e à desoneração da folha de pagamento.	não	impacto da remissão de créditos decorrentes de benefícios fiscais instituídos em desacordo
Acórdão 1718/2016 Ata 26/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 06/07/2016	inclui, fundo Marinha Mercante	auditar a administração e a aplicação dos recursos arrecadados pelo Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) entre os anos de 2005 e 2014, notadamente no que diz respeito a financiamentos feitos a empresas objeto de investigação na Operação Lava Jato	não	financiamentos feitos a empresas objeto de investigação na Operação Lava Jato
Acórdão 1717/2016 Ata 26/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 06/07/2016	inclui, fundo Marinha Mercante	examinar a legalidade da arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e sua aplicação por meio do Fundo da Marinha Mercante (FMM) nos últimos 10 anos	parcialmente	legalidade - inclui resultados gerais da aplicação
Acórdão 1497/2016 Ata 22/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 15/06/2016	inclui, contas da Presidente	Prestação de Contas da Presidente da República referente ao exercício de 2015.	não	contas - ressalta importância do ajuste de metas e calibragem de renúncias
Acórdão 3500/2016 Ata 18/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler,	inclui, FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia. Exercício de 2002. Inobservância de normas técnicas. contas irregulares de um dos	não	procedimento de liberação dos recursos

Sessão de 31/05/2016		responsáveis. regularidade das contas dos demais arrolados nos autos		
Acórdão 1163/2016 Ata 16/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/05/2016	inclui, desenvolvimento regional	avaliar ações governamentais na área de ecoturismo e a estrutura existente deste segmento como fator de desenvolvimento sustentável na Região Norte	sim	avaliação geral de resultados na região Norte
Acórdão 793/2016 Ata 11/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 06/04/2016	inclui, governança das renúncias tributárias.	deliberações resultantes de Auditoria Operacional com objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias.	não	governança
Acórdão 785/2016 Ata 11/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 06/04/2016	inclui, conhecer o Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex e promover a avaliação dos seus controles internos e a análise da consistência, confiabilidade e integridade dos seus dados.	8. Os sistemas selecionados administrados pelo MDIC são responsáveis pela abertura e guarda dos registros de exportação (NovoEx) e pelo regime aduaneiro especial de drawback, que consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados ou adquiridos no mercado interno para utilização em produto a ser exportado (sistemas Drawback Suspensão e Integrado Web).	não	controle de procedimentos - controle dos prazos de deferimento e de prorrogação do prazo de deferimento dos registros de exportação
Acórdão 263/2016 Ata 4/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 17/02/2016	inclui, consulta sobre LRF	a exigência de implementação de medidas para compensação de renúncia fiscal, consoante dispõe o art. 14, inciso II e § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode se considerar cumprida a partir do aumento em alíquotas de tributos outros (ocorrido na mesma data de implementação do benefício fiscal e com gradação suficiente para neutralizar o impacto fiscal considerando-se o exercício, como um todo), ainda quando tais tributos devam obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal?	não	instituição do benefício - medidas de compensação
Acórdão 2970/2015 Ata 46/2015 - Plenário, Relator: Min. Raimundo	inclui, desenvolvimento regional	Auditoria realizada na Presidência da República, no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e no Ministério da	parcialmente	amplo

Carreiro, Sessão de 18/11/2015		Fazenda, com o objetivo de construir Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo e de seus apêndices.		
Acórdão 2884/2015 Ata 45/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/11/2015	inclui, gestão fiscal	Acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal referentes ao 3º quadrimestre de 2014, publicados pelos titulares dos Poderes e órgãos da esfera federal, com objetivo de apurar o atendimento das determinações estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.	não	
Acórdão 2443/2015 Ata 39/2015 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 30/09/2015	inclui, Esporte	Solicitação do Congresso Nacional para remessa de informações referentes à movimentação de repasses financeiros e de bens e serviços estimáveis em dinheiro do Ministério do Esporte para as Confederações e Federações dos diferentes esportes nacionais, entre janeiro de 2005 e janeiro de 2015	não	apenas solicita informações para CPI
Acórdão 2151/2015 Ata 34/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 26/08/2015	inclui, inclusão digital	levantamento acerca das políticas públicas e programas do governo federal relacionados à inclusão digital	parcialmente	forma ampla
Acórdão 3564/2014 Ata 49/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 09/12/2014	inclui, desenvolvimento regional	identificar riscos fiscais para a União a partir da avaliação da sustentabilidade e da eficiência das fontes de financiamento utilizadas para a promoção do desenvolvimento regional	parcialmente	
Acórdão 3013/2014 Ata 44/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 05/11/2014	inclui, PLOA 2015	avaliar a previsão de receitas contida no Projeto de Lei Orçamentária da União (PLOA) para o exercício de 2015	não	previsão
Acórdão 4183/2014 Ata 26/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/07/2014	inclui, Sudam	prestação de contas da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, referente ao exercício de 1999,	não	gestão / legalidade
Acórdão 3931/2014 Ata 24/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro,	inclui, FINAM	prestação de contas do Fundo de Investimentos da Amazônia, referente ao exercício de 2002	não	procedimento de liberação dos recursos

Sessão de 15/07/2014				
Acórdão 1673/2014 Ata 23/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 25/06/2014	inclui, FINAM	prestação de contas do Fundo de Investimento da Amazônia – Finam, referente ao exercício de 2003.	não	gestão
Acórdão 1232/2014 Ata 16/2014 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 14/05/2014	inclui, CT&I	levantamento realizado no Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI, objetivando produzir e sistematizar conhecimento sobre a estrutura de financiamento e a atuação das instituições de CT&I no País.	parcialmente	governança para alcance dos resultados
Acórdão 1223/2014 Ata 16/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 14/05/2014	inclui, PLOA 2014	avaliar a previsão de receitas constante do Projeto de Lei Orçamentária da União para o exercício de 2014	não	
Acórdão 1205/2014 Ata 16/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 14/05/2014	inclui, avaliar governança das renúncias tributárias	avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle	parcialmente	governança
Acórdão 1005/2014 Ata 12/2014 - Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 16/04/2014	inclui, desenvolvimento regional	examinar indicadores para avaliar o desempenho da Política Nacional de Desenvolvimento Regional	sim	avaliação dos indicadores de desempenho
Acórdão 6334/2013 Ata 33/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 17/09/2013	inclui, Sudam	Prestação de Contas da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, referente ao exercício de 1999	não	gestão / legalidade
Acórdão 2580/2013 Ata 13/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 30/04/2013	inclui, Sudam	Prestação de Contas da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, referente ao exercício de 1999	parcialmente	gestão / legalidade

ANEXO G – ACÓRDÃOS REFERENTES A RENÚNCIAS DE RECEITAS QUE NÃO SÃO FOMENTO OU ESTÃO FORA DO ESCOPO DE ANÁLISE

Acórdão	Fomento? Por quê?	Objeto	Aferição resultados?	Foco do controle
Acórdão 1360/2018 Ata 22/2018 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 13/06/2018	não, anistia/remissão	programa de regularização tributária: indícios de concessão indevida de benefícios tributários instituídos mediante Lei Complementar 162/2018 e Lei 13.606/2018	não	legalidade
Acórdão 1114/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 16/05/2018	não, processo administrativo relativo a proposta de alteração de dispositivos das Decisões Normativas 161 e 163/2017, as quais dispõem sobre a prestação de contas do exercício de 2017 dos órgãos e entidad es da Administração Pública Federal			
Acórdão 1112/2018 Ata 17/2018 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 16/05/2018	não, pessoal	acompanhamento para verificar a regularidade das folhas de pagamento e de dados cadastrais de diversos órgãos da Administração Pública Federal referentes ao mês de março de 2017		
Acórdão 977/2018 Ata 15/2018 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 02/05/2018	não, Auditoria financeira realizada com o objetivo de avaliar a confiabilidade e a transparência das informações referentes aos créditos tributários e par celamentos fiscais registrados nas demonstrações			

	contábeis do Ministério da Fazenda do ano de 2017.			
Acórdão 823/2018 Ata 13/2018 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 18/04/2018	não, imunidade, cebas	Auditoria de conformidade integrante de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) para verificação da regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas à área social e de desenvolvimento.	não	auditoria de procedimento para concessão
Acórdão 822/2018 Ata 13/2018 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 18/04/2018	não, imunidade, cebas	Auditoria realizada com o objetivo de analisar a regularidade do usufruto da isenção de contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, com atuação preponderante na área de Educação.	não	auditoria de procedimento para concessão
Acórdão 3107/2018 Ata 11/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 10/04/2018	não, fase anterior: repasse fundo a fundo			
Acórdão 724/2018 Ata 11/2018 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 04/04/2018	não, Administrativo. Aprovação de Instrução Normativa para regular a elaboração da prestação de contas do Presidente da República.			
Acórdão 683/2018 Ata 10/2018 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 28/03/2018	não, imunidade, cebas	Auditoria, no âmbito de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC), que tem por objetivo verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas à área social e de desenvolvimento.	não	legalidade
Acórdão 601/2018 Ata 9/2018 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 21/03/2018	não, processo disciplinar			

Acórdão 320/2018 Ata 5/2018 - Plenário, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 21/02/2018	não, regularidade das despesas e outros aspectos da gestão dos conselhos de fiscalização profissional			
Acórdão 1039/2018 Ata 3/2018 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 06/02/2018	não, entes públicos	convênio entre Município Buerarema/BA e FUNASA		
Acórdão 183/2018 Ata 3/2018 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 31/01/2018	não, transferência interfederativa (União para Estado do Rio Grande do Norte)			
Acórdão 10324/2017 Ata 45/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 06/12/2017	não, desvio de valores por técnica da CEF			
Acórdão 2663/2017 Ata 49/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 29/11/2017	não, Projeto de Resolução que dispõe sobre o disciplinamento das etapas e procedimentos relacionados à apreciação das contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União			
Acórdão 10507/2017 Ata 43/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 21/11/2017	não, imunidade, cebas	Intempestividade na análise de requerimentos de certificação de entidades beneficentes de assistência social		
Acórdão 9859/2017 Ata 43/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 21/11/2017	não, entes públicos	convênio entre Município de Fagundes/PB e Funasa		

Acórdão 2434/2017 Ata 44/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 01/11/2017	não, Anteprojeto de decisão normativa que disciplinará a organização e a apresentação dos documentos que comporão a prestação de contas anuais do exercício 2017, a serem enviados pelas unidades prestadoras de contas (UPC) em 2018			
Acórdão 2146/2017 Ata 39/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 27/09/2017	não, situação dos saldos remanescentes em favor do Tesouro Nacional no Fundo de Investimentos da Amazônia (Finam) e no Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo (Funres)			
Acórdão 8663/2017 Ata 33/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Weder De Oliveira, Sessão de 12/09/2017	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 8046/2017 Ata 31/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 29/08/2017	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 1793/2017 Ata 31/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 16/08/2017	não, diretrizes que orientarão os trabalhos voltados para a elaboração do relatório e o parecer prévio sobre as contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2017	convênio com município		

Acórdão 1712/2017 Ata 30/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 09/08/2017	não, cumprimento da LDO e da LOA de 2017	acompanhar receitas e despesas primárias, resultado primário e o contingenciamento, no tocante ao cumprimento da LDO e da LOA de 2017		
Acórdão 1710/2017 Ata 30/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 09/08/2017	não, Acompanhamen to de receitas, despesas, resultado e conti ngenciamento	Acompanhamento de receitas primárias, despesas primárias impactantes, resultado primário e contingenciam ento		
Acórdão 1664/2017 Ata 29/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 02/08/2017	não, jogos olímpicos	Embargos de declaração interposto por Casa Civil da Presidência da República contra decisão que, entre outras medidas, exarou determinações ao Ministério do Esporte e à Casa Civil da Presidência da República em relação ao Comitê Olímpico		
Acórdão 4976/2017 Ata 22/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 27/06/2017	não, entes públicos	Convênio entre o município de Mairi/BA e o FNDE		
Acórdão 1295/2017 Ata 22/2017 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 21/06/2017	não, Levantamento de dados sobre a Previdência			
Acórdão 991/2017 Ata 17/2017 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 17/05/2017	não, Revisão da Instrução Normativa; TCU 43/2002			
Acórdão 747/2017 Ata 12/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 12/04/2017	não, receitas despesas, meta e resultado (LDO)	Acompanhamento das receitas primárias, despesas primárias impactantes, meta e resultado primário referente ao 3º bimestre de 2016, no que concerne ao cumprimento das disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias		
Acórdão 3223/2017 Ata 11/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer,	não, entes públicos	convênio com município		

Sessão de 11/04/2017				
Acórdão 630/2017 Ata 11/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 05/04/2017	não, Auditoria realizada na Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios), em cumprimento ao disposto no Acórdão 864/2016-TCU-Plenário, que, em atendimento a Solicitação do Congresso Nacional, identificou a existência de elevados déficits nos fundos de investimentos dos quais o Postalís Instituto de Previdência Complementar (Postalís) participa			
Acórdão 580/2017 Ata 10/2017 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 29/03/2017	não, Solicitação do Congresso Nacional, aprovada pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, originária de Solicitação de Informação a este Tribunal nº 24, de 2016, de autoria do Exmo. Deputado Arnaldo Jordy, questionando o uso de recursos públicos nos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio-2016.			
Acórdão 574/2017 Ata 10/2017 -	não, Auditoria operacional no			

Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 29/03/2017	BNDES, na Secretaria do Tesouro Nacional e no Banco Central do Brasil, para avaliar impacto das emissões de títulos públicos nos custos da dívida pública, no risco soberano, no resultado fiscal e na transparência das operações.			
Acórdão 2940/2017 Ata 9/2017 - Segunda Câmara, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 28/03/2017	não, irregularidades na execução de contrato de repasse			
Acórdão 451/2017 Ata 8/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 15/03/2017	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 440/2017 Ata 8/2017 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 15/03/2017	não, aquisição da refinaria Pasadena pela Petrobras			
Acórdão 304/2017 Ata 6/2017 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 22/02/2017	não, prejuízos causados por ex-empregado da ECT			
Acórdão 290/2017 Ata 6/2017 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 22/02/2017	não, entes públicos	convênio com Estado		
Acórdão 242/2017 Ata 1/2017 - Primeira Câmara, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 24/01/2017	não, falta de licitação e de comprovação de aplicação de recursos em convênio			
Acórdão 3158/2016 Ata 50/2016 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes,	não, entes públicos	convênio com Estado		

Sessão de 07/12/2016				
Acórdão 11939/2016 Ata 39/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 08/11/2016	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 6799/2016 Ata 39/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 08/11/2016	não, pensão civil			
Acórdão 2690/2016 Ata 41/2016 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 19/10/2016	não, Projeto de Decisão Normativa que dispõe sobre as unidades cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão			
Acórdão 2464/2016 Ata 36/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 21/09/2016	não, Auditoria realizada na Secretaria da RFB e na PGFN com o objetivo de verificar se as suas demonstrações contábeis relativas ao exercício 2015 refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e os resultados patrimonial, financeiro e orç amentário			
Acórdão 4796/2016 Ata 25/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 19/07/2016	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 8374/2016 Ata 24/2016 - Segunda Câmara, Relator: Min. Raimundo Carreiro,	não, entes públicos	gestão pelo município do Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar e do Caminho da Escola com recursos federais repassados		

Sessão de 12/07/2016				
Acórdão 1527/2016 Ata 23/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 15/06/2016	não, Monitoramento das deliberações expedidas em decorrência de auditoria realizada no Ministério do Esporte para verificação da elaboração do Plano de Legado dos Jogos Olímpicos e Par aolímpicos Rio 2016			
Acórdão 1486/2016 Ata 21/2016 - Plenário, Relator: Min. Vital Do Rêgo, Sessão de 08/06/2016	não, verificar a efetividade da sistemática de fiscalização e a produção de estatísticas sobre as cotas de pessoas com deficiências empregadas nas empresas			
Acórdão 1330/2016 Ata 18/2016 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 25/05/2016	não, irregularidades nos projetos de construção das Usinas Hidrelétricas Inambari, no Peru, e Tumarín , na Nicarágua, realizados por Sociedades de Propósito Específico em que estatais brasileiras figuram como parceiras de sociedades investigadas na operação Lava Jato			
Acórdão 1254/2016 Ata 17/2016 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 18/05/2016	não, auditoria na Secretaria da Receita Federal do Brasil com vistas à imediata classificação dos recursos provenientes			

	dos Refis e consequentes transferências			
Acórdão 1095/2016 Ata 15/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 04/05/2016	não, recomendações expedidas à Secretaria das Políticas Públicas de Emprego, Trabalho e Renda e ao Ministério da Pesca e Aquicultura em decorrência de auditoria realizada no Seguro-Desemprego do Pescador Artesanal			
Acórdão 942/2016 Ata 13/2016 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 20/04/2016	não, governança projetos Jogos Olímpicos e Paralímpicos 2016	consolidar as fiscalizações e demais ações de controle sobre a estrutura de governança, a gestão e a execução dos projetos relativos aos Jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016		
Acórdão 939/2016 Ata 13/2016 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 20/04/2016	fora do escopo, FNO	Prestação de Contas do Fundo Constitucional de Financiamento do Norte, exercício de 2013.	não	operação de crédito + cumprimento das determinações efetuadas ao Basa mediante o Acórdão 1352/2011-Plenário
Acórdão 2142/2016 Ata 9/2016 - Primeira Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 29/03/2016	não, transferência a Município	dispensar a PETROBRAS da responsabilidade pela apuração de possíveis irregularidades na aplicação de recursos por ela repassados a municípios, mediante doações integralmente deduzidas do imposto de renda	não	incidente de uniformização de jurisprudência, com o objetivo de dirimir a divergência de entendimentos a respeito (i) da competência do TCU para fiscalizar a aplicação dos recursos derivados da renúncia de receita fiscal contemplada no Estatuto da Criança e do Adolescente (art. 260) e (ii) da competência de órgão federal para apurar irregularidades e instaurar tomada de contas especial quanto à utilização dos valores

				doados aos fundos de ente federado
Acórdão 591/2016 Ata 8/2016 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/03/2016	não, verificar o processo de gerenciamento e de pagamento de prestadores de serviços de saúde ambulatoriais e hospitalares no âmbito do SUS.			
Acórdão 6931/2015 Ata 38/2015 - Primeira Câmara, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 03/11/2015	não, entes públicos			
Acórdão 2421/2015 Ata 39/2015 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 30/09/2015	não, Projeto de Decisão Normativa que disciplina a organização e a apresentação dos relatórios de gestão relativos ao exercício de 2015, a serem enviados pelas unidades prestadoras de contas em 2016.			
Acórdão 2079/2015 Ata 33/2015 - Plenário, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 19/08/2015	não, sistema S	Auditoria realizada pela Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social – SecexPrevidência, por força do Acórdão n. 452/2013 – Plenário, no Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – Senai e no Serviço Social da Indústria – Sesi, com o intuito de verificar as receitas auferidas por essas entidades		
Acórdão 5219/2015 Ata 27/2015 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 11/08/2015	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 1941/2015 Ata 31/2015 - Plenário, Relator: Min. Vital Do	não, evantamento de todas as aquisições e alienações de ativos			

Rêgo, Sessão de 05/08/2015	promovidas pela Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras)			
Acórdão 1616/2015 Ata 25/2015 - Plenário, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 01/07/2015	não, concessão indevida de Benefícios de Prestação Continuada previstos na Lei Orgânica de Amparo Social – BPC/LOAS, com fundamento na Lei nº 8.742, de 1993.			
Acórdão 1512/2015 Ata 23/2015 - Plenário, Relator: Min. Bruno Dantas, Sessão de 17/06/2015	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 1161/2015 Ata 17/2015 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 13/05/2015	não, fiscalizar a aplicação dos recursos federais nas obras de ampliação da ferrovia Transnordestina			
Acórdão 500/2015 Ata 8/2015 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 11/03/2015	não, desvio de finalidade do FNDCT	eventual utilização de recursos do FNDCT para custear ações típicas de outros órgãos e programas	não	legalidade - aplicação dos recursos
Acórdão 318/2015 Ata 6/2015 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 25/02/2015	não, padronizar o entendimento, junto aos diversos órgãos e entidades envolvidos no processo de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), acerca do cálculo dos coeficientes individuais de participação no fundo e acerca do acompanhamento de sua distribuição, em conformidade			

	com a Lei Complementar nº 143			
Acórdão 3580/2014 Ata 49/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 09/12/2014	não, analisar a estrutura de governança do Sistema de Planejamento do Poder Executivo Federal.			
Acórdão 3427/2014 Ata 48/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 03/12/2014	não, composição dos custos estimados do Comitê Olímpico	Relatório de Auditoria com objetivo de verificar o cumprimento das deliberações contidas no Acórdão 2.596/2013-TCU-Plenário, nos termos da determinação do item 9.3.2 do Acórdão 3.378/2013-TCU-Plenário.		
Acórdão 3304/2014 Ata 47/2014 - Plenário, Relator: Min. André De Carvalho, Sessão de 26/11/2014	não, verificar resultados, indicadores de desempenho e governança relacionados com os contratos de gestão supervisionados pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI)			
Acórdão 3130/2014 Ata 45/2014 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 12/11/2014	não, sustentabilidade do FAT			
Acórdão 3022/2014 Ata 44/2014 - Plenário, Relator: Min. José Jorge, Sessão de 05/11/2014	não, auditoria nos processos e contratos que envolveram a aquisição de 50% das usinas da Indústria e Comércio de Biodiesel Sul – BSBios – de Marinalva/PR e de Passo Fundo/RS – pela Petrobrás Biocombustíveis S/A.			

Acórdão 2749/2014 Ata 40/2014 - Plenário, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 15/10/2014	não, Fiscobras/2011, tendo por objeto as obras de construção da Ferrovia Norte- Sul, no Estado de Goiás, no trecho entre Anápolis e Urua- çu.			
Acórdão 2520/2014 Ata 37/2014 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 24/09/2014	fora do escopo, operação de crédito	aplicação de recursos oriundos de operação de crédito tomado junto ao Banco do Nordeste do Brasil pela empresa Kao I – Indústria e Comércio de Confecções Ltda., representada pelo Sr. Chhai Kwo Chheng, visando a aplicação no Projeto Polo de Confecções de Rosário/MA, integrante do Programa de Apoio ao Pequeno Produtor Rural	não	procedimento de liberação
Acórdão 2382/2014 Ata 35/2014 - Plenário, Relator: Min. Augusto Sherman, Sessão de 10/09/2014	não, imunidade, cebas	Relatório Sistemico da Função Assistência Social (FISC Assistência Social) realizado com o objetivo de oferecer ao Congresso Nacional, a suas comissões e Casas Legislativas e à sociedade brasileira um panorama sobre o tema Assistência Social e a atuação do TCU	não	procedimento de concessão
Acórdão 2231/2014 Ata 33/2014 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 27/08/2014	não, transferência a Município			
Acórdão 1857/2014 Ata 26/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/07/2014	não, aposentadoria			
Acórdão 1850/2014 Ata 26/2014 - Plenário, Relator: Min. Benjamin Zymler, Sessão de 16/07/2014	não, contratos	conformidade dos contratos firmados pela entidade para a construção e operação das usinas termelétricas Mário Lago, Barbosa Lima Sobrinho e Termoçar.		

Acórdão 3321/2014 Ata 23/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Marcos Bemquerer, Sessão de 09/07/2014	não, transferência a Município			
Acórdão 1007/2014 Ata 12/2014 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 16/04/2014	não, aduana	procedimentos e as atividades aduaneiras da Secretaria da Receita Federal do Brasil		
Acórdão 1071/2014 Ata 8/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 27/03/2014	não, entes públicos	doação (com benefício fiscal) pela Petrobras a Fundo Municipal da Criança e adolescência, com convênio municipal		
Acórdão 1070/2014 Ata 8/2014 - Primeira Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 27/03/2014	não, entes públicos	doação (com benefício fiscal) pela Petrobras a Fundo Municipal da Criança e adolescência, com convênio municipal		
Acórdão 542/2014 Ata 7/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 12/03/2014	não, gestão fiscal	gestão fiscal (RGF) referentes ao 2º quadrimestre de 2013		
Acórdão 837/2014 Ata 6/2014 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 11/03/2014	não, pensão civil			
Acórdão 253/2014 Ata 4/2014 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 12/02/2014	fora do escopo, operação de crédito	regularidade da operação de crédito realizada		
Acórdão 191/2014 Ata 3/2014 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 05/02/2014	fora do escopo, recopa	acompanhamento das ações do BNDES para o financiamento da Arena Beira-Rio, em Porto Alegre/RS,	não	reequilíbrio do contrato
Acórdão 189/2014 Ata 3/2014 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 05/02/2014	fora do escopo, operação de crédito	regularidade da operação de crédito realizada		
Acórdão 188/2014 Ata 3/2014 - Plenário, Relator: Min. Valmir	fora do escopo, operação de crédito	regularidade da operação de crédito realizada entre o BNDES e o Governo do Estado do Paraná		

Campelo, Sessão de 05/02/2014				
Acórdão 55/2014 Ata 1/2014 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 22/01/2014	não, fiscalizar obras Angra 3	montagem eletromecânica da Usina Termonuclear de Angra 3		
Acórdão 3694/2013 Ata 45/2013 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 10/12/2013	não, arrecadação OFSS	acompanhamento da arrecadação das receitas primárias dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União (OFSS) durante o primeiro semestre do exercício de 2013		
Acórdão 3652/2013 Ata 49/2013 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 10/12/2013	não, gestão fiscal	Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) referentes ao 1º quadrimestre de 2013,		
Acórdão 3214/2013 Ata 47/2013 - Plenário, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 27/11/2013	não, sistema S			
Acórdão 6045/2013 Ata 36/2013 - Segunda Câmara, Relator: Min. Augusto Nardes, Sessão de 09/10/2013	não, CNPq	bolsa para doutorado		
Acórdão 6530/2013 Ata 34/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. José Múcio Monteiro, Sessão de 24/09/2013	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 1815/2013 Ata 26/2013 - Plenário, Relator: Min. Valmir Campelo, Sessão de 17/07/2013	fora do escopo, operação de crédito	operação de crédito relativa às obras de construção da Arena da Amazônia, formalizada entre o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES e o Estado do Amazonas		
Acórdão 1784/2013 Ata 25/2013 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 10/07/2013	não, indenização por desapropriação	pagamento indevido de indenização por desapropriação		
Acórdão 1775/2013 Ata 25/2013 - Plenário, Relator:	não, revisão tarifária	revisão tarifária periódica da Companhia de Energia		

Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 10/07/2013		Elétrica do Estado do Tocantins (Celtins)		
Acórdão 1759/2013 Ata 25/2013 - Plenário, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 10/07/2013	não, pessoal TRT	Auditoria realizada na área de pessoal do Tribunal Regional do Trabalho – 21ª Região (TRT/RN)		
Acórdão 3518/2013 Ata 20/2013 - Segunda Câmara, Relator: Min. Aroldo Cedraz, Sessão de 18/06/2013	não, entes públicos	convênio com município		
Acórdão 3807/2013 Ata 19/2013 - Primeira Câmara, Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, Sessão de 11/06/2013	não, pensão civil			
Acórdão 1090/2013 Ata 15/2013 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 08/05/2013	não, patrocínio por sociedade de economia mista (CHESF)			
Acórdão 658/2013 Ata 10/2013 - Plenário, Relator: Min. Raimundo Carreiro, Sessão de 27/03/2013	não, reajuste tarifário CELPE	processos de reajuste tarifário da Companhia Energética de Pernambuco (Celpe) no período de 2002 a 2007		
Acórdão 690/2013 Ata 4/2013 - Segunda Câmara, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 26/02/2013	não, entes públicos	inexecução de objeto de convênio com a Prefeitura Municipal de Barra do Bugres/MT, tendo por fim a execução de obras de saneamento e urbanização na cidade.		
Acórdão 223/2013 Ata 5/2013 - Plenário, Relator: Min. Ana Arraes, Sessão de 20/02/2013	não, LOA - previsão de receitas	examinar a previsão de receitas contida na proposta orçamentária da União para o exercício de 2013		