

REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY

**O controle e a avaliação
pelo Tribunal de Contas
da União das políticas
públicas implementadas por
desonerações tributárias no
Brasil**

**The Brazilian Federal Court
of Accounts' Control and
evaluation of public policies
implemented through tax
release**

Vinicius Garcia

Carlos Araújo Leonetti

VOLUME 11 • Nº 1 • ABR • 2021

Sumário

PARTE 1: POLÍTICAS PÚBLICAS	17
1. POLÍTICAS PÚBLICAS: ASPECTOS GERAIS	18
UM MODELO POLÍTICO DE IMPLEMENTAÇÃO PARA AS POLÍTICAS PÚBLICAS: OS PAPÉIS DO DIREITO E DOS JURISTAS	20
William H. Clune III	
EVALUACIÓN DE LAS OBRAS PÚBLICAS EN GOBIERNOS LOCALES EN MÉXICO: DESAFÍOS DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA	83
Louis Valentin Mballa e Arturo Bermúdez Lara	
PATERNALISMO LIBERTÁRIO E POLÍTICAS PÚBLICAS: INTERVENÇÃO E TRANSPARÊNCIA	105
Marcia Carla Pereira Ribeiro e Victor Hugo Domingues	
2. POLÍTICAS PÚBLICAS E COVID-19	121
LIMITES E POSSIBILIDADES PARA O USO SECUNDÁRIO DE DADOS PESSOAIS NO PODER PÚBLICO: LIÇÕES DA PANDEMIA	123
Miriam Wimmer	
EFICIÊNCIA DAS POLÍTICAS DE INOVAÇÃO NOS SETORES INDUSTRIAIS BRASILEIROS: SUGESTÕES PARA A CRISE DA COVID-19	144
Michelle Márcia Viana Martins e Chrystian Soares Mendes	
COMPLIANCE EM TEMPOS DE CALAMIDADE PÚBLICA: ANÁLISE SOBRE A FLEXIBILIZAÇÃO DA TRANSPARÊNCIA DE DADOS E INFORMAÇÕES DURANTE O ENFRENTAMENTO DA COVID-19 NO BRASIL	169
Luciana Cristina da Conceição Lima, Alcindo Fernandes Gonçalves, Fernando Cardoso Fernandes Rei e Cláudio Benvenuto de Campos Lima	
3. POLÍTICAS PÚBLICAS E ACCOUNTABILITY	188
ACCOUNTABILITY E DESENHO INSTITUCIONAL: UM “PONTO CEGO” NO DIREITO PÚBLICO BRASILEIRO	190
Danielle Hanna Rached	
ESTRATÉGIAS REGULATÓRIAS DE COMBATE À CORRUPÇÃO	211
Eduardo Jordão e Luiz Carlos Penner Rodrigues da Costa	

O CONTROLE E A AVALIAÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS IMPLEMENTADAS POR DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	243
Vinicius Garcia e Carlos Araújo Leonetti	
4. POLÍTICAS PÚBLICAS EM MATÉRIA DE SAÚDE	266
A LIVRE OPÇÃO PELA CESARIANA: UM “NUDGE ÀS AVESSAS”	268
Bruna Menezes Gomes da Silva e Júlio Cesar de Aguiar	
AUTISMO: ASPECTOS JURÍDICOS DA ACESSIBILIDADE E RESPEITO	283
Fabiana Barrocas Alves Farah e Danilo Fontenele Sampaio Cunha	
SAÚDE E DOENÇAS RARAS: ANÁLISE DA JUDICIALIZAÇÃO DO ACESSO AO TRATAMENTO E SUAS LIMITAÇÕES.....	301
Danilo Henrique Nunes e Lucas de Souza Lehfeld	
5. OUTRAS POLÍTICAS PÚBLICAS EM ESPÉCIE	318
REGULAÇÃO DAS ÁGUAS: UMA ANÁLISE EMPÍRICA DA PRODUÇÃO NORMATIVA DOS ÓRGÃOS REGULADORES FEDERAIS	320
Bianca Borges Medeiros Pavão, Natasha Schmitt Caccia Salinas e Thauany do Nascimento Vigar	
“LET THE ALGORITHM DECIDE”: IS HUMAN DIGNITY AT STAKE?.....	343
Marcela Mattiuzzo	
DAS ACEPTÕES DOS DIREITOS DOS REFUGIADOS ÀS VOZES SILENCIADAS NAS POLÍTICAS PÚBLICAS.....	371
Thaís Araújo Dias e Monica Mota Tassigny	
PLANEJAMENTO FAMILIAR: “INIMIGO” A SER COMBATIDO, “ALIADO” LIBERTADOR OU FALSO “AMIGO”?	395
Vinicius Ferreira Baptista	
A AUSÊNCIA DE POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A JUVENTUDE COMO OFENSA AOS DIREITOS HUMANOS	419
William Timóteo e Ilzver de Matos Oliveira	
ANÁLISE CÊNICA DOS FEMINICÍDIOS EM CURITIBA: PROPOSTAS PREVENTIVAS E REPRESSIVAS	433
Ticiane Louise Santana Pereira, Octahydes Ballan Junior e Antonio Henrique Graciano Suxberger	
ORIGIN AND CONSEQUENCES OF THE WAR ON DRUGS. FROM THE UNITED STATES TO ANDEAN COUNTRIES	451
Silvio Cuneo e Nicolás Oxman	

TRABALHO DECENTE: COMPORTAMENTO ÉTICO, POLÍTICA PÚBLICA OU BEM JURIDICAMENTE TUTELADO?	471
Silvio Beltramelli Neto e Mônica Nogueira Rodrigues	
EL FINAL DE UNA POLÍTICA PÚBLICA: ANÁLISIS DEL CICLO POLÍTICO DEL PROYECTO DESTINOS INDUCTORES PARA EL DESARROLLO TURÍSTICO REGIONAL (DIDTR) – BRASIL	496
María Belén Zambrano Pontón, Magnus Luiz Emmendoerfer e Suely de Fátima Ramos Silveira	
ALTERNATIVA TECNOLÓGICA PARA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS: ESTUDO DE CASO DA VIABILIDADE DO USO DE DLT EM NOTA FISCAL ELETRÔNICA	520
Danielle Mendes Thame Denny, Roberto Ferreira Paulo e Fernando Crespo Queiroz Neves	
PARTE 2: TEMAS GERAIS	549
A CONSTRUÇÃO DO DIREITO HUMANO AO ALIMENTO NO PLANO INTERNACIONAL	551
Tatiana de A. F. R. Cardoso Squeff	
GRUPOS VULNERABLES DE ESPECIAL PROTECCIÓN POR PARTE DEL INSTITUTO NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS (INDH) ¿EN QUIÉN PODRÍA Y DEBERÍA ENFOCARSE EN BASE A LA DOCTRINA Y A LA EXPERIENCIA COMPARADA IBEROAMERICANA?	571
Juan Pablo Díaz Fuenzalida	
EL SUFRAGIO ELECTRÓNICO COMO ALTERNATIVA AL SUFRAGIO TRADICIONAL: LUCES Y SOMBRAS DE UN DEBATE RECURRENTE	595
David Almagro Castro, Felipe Ignacio Paredes Paredes e Edgardo Lito Andres Cancino	
COGNOSCIBILIDADE E CONTROLE SOCIAL DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA SOB A ÉGIDE DA DEMODIVERSIDADE: ESTUDO EMPÍRICO DE PORTAIS ELETRÔNICOS MINISTERIAIS LATINO-AMERICANOS	621
Ana Carolina Campara Verdum, Leonardo Fontana Trevisan e Rosane Leal da Silva	
DESAFIOS E BENEFÍCIOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL PARA O DIREITO DO CONSUMIDOR	655
Sthéfano Bruno Santos Divino	
QUEM TEM MEDO DA RESPONSABILIZAÇÃO SUBJETIVA? AS TEORIAS DA CONDUTA E DA IMPUTAÇÃO, PARA UM DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CONSTITUCIONALIZADO	690
Sandro Lúcio Dezan e Paulo Afonso Cavichioli Carmona	
A INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO COMO FUNDAMENTO PARA O AFASTAMENTO DA RESERVA DO POSSÍVEL NA GARANTIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL E DA DIGNIDADE HUMANA	711
Dione J. Wasilewski e Emerson Gabardo	

O controle e a avaliação pelo Tribunal de Contas da União das políticas públicas implementadas por desonerações tributárias no Brasil

The Brazilian Federal Court of Accounts' Control and evaluation of public policies implemented through tax release

Vinicius Garcia**

Carlos Araújo Leonetti***

Resumo

O objetivo deste estudo é avaliar o uso de desonerações tributárias como veículo de políticas públicas no Brasil. A questão que se propõe responder é se esse tipo de política pública (indireta) se mostra adequado ao alcance dos objetivos estatais estabelecidos e ao paradigma vigente de controle, efetividade e transparência do exercício do poder estatal. A estratégia traçada para esse desafio consiste no levantamento e avaliação das auditorias e decisões proferidas pelo Tribunal de Contas da União – TCU nessa área. No primeiro capítulo, trata-se das desonerações tributárias em geral, do seu conceito e das dificuldades de mensuração. Na segunda parte, descrevem-se os limites legais e constitucionais para o uso desse instrumento de política fiscal. Ao final, debruça-se sobre a atuação do TCU a respeito do tema no período posterior à Constituição Federal de 1988. Ao final foi possível perceber diversos problemas: (a) generalização de desonerações tributárias desvinculadas de políticas públicas formalmente estabelecidas (com objetivos, indicadores e metas), o que impede a avaliação da efetividade da escolha pública; (b) desrespeito sistemático das normas legais e constitucionais que impõem limites ao uso desse instrumento de política fiscal. Essa constatação permite concluir que não se conhece a eficiência das políticas públicas veiculadas por meio de desonerações tributárias no Brasil e que estas não se submetem a qualquer controle formal por parte dos seus órgãos criadores, o que torna sempre questionável essa opção política em detrimento de políticas públicas diretas.

Palavras-chave: Políticas públicas. Desonerações tributárias. Controle. Avaliação. Tribunal de Contas da União.

Abstract

The objective of this study is to evaluate the use of tax exemptions as a vehicle for public policies in Brazil. The question that is proposed to answer is whether this type of (indirect) public policy is adequate to achieve the es-

* Recebido em 04/05/2020
Aprovado em 03/06/2020

** Professor de Direito Tributário, Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina, Procurador da Fazenda Nacional.
E-mail: viniciusgarcia1982@gmail.com

*** Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.
E-mail: cleonetti37@gmail.com

established state objectives and the current paradigm of control, effectiveness and transparency in the exercise of state power. The strategy outlined for this challenge is to survey and evaluate the audits and decisions made by the Federal Court of Accounts in this area. The first chapter deals with tax exemptions in general, their concept and measurement difficulties. In the second part, the legal and constitutional limits for the use of this fiscal policy instrument are described. At the end, it looks at the Federal Court of Accounts' performance on the topic in the period after the Federal Constitution of 1988. At the end, it was possible to notice several problems: (a) generalization of tax exemptions unrelated to formally established public policies (with objectives, indicators and goals), which prevents the evaluation of the effectiveness of public choice; (b) systematic disregard for legal and constitutional rules that impose limits on the use of this fiscal policy instrument. This finding makes it necessary to conclude that public policies implemented through tax exemptions in Brazil are not efficient and do not undergo any formal control, which always makes this political option at the expense of direct public policies questionable.

Keywords: Public policy. Tax releases. Control. Evaluation. Federal Court of Accounts.

1 Introdução

As políticas públicas são o meio de ação do Estado para alcançar seus objetivos constitucionais, dentre eles as garantias sociais, como educação, saúde e previdência social. Essa atuação pode se dar de duas formas. A primeira corresponde à ação direta por parte do Estado, diretamente representado, como prestador ou ofertante do serviço público. Materializa-se no hospital público, no sistema público de educação. A segunda corresponde à concessão de incentivos à iniciativa privada para que preste a atividade pública em questão, em regime de mercado (embora sob determinadas regras). Materializa-se nos juros subsidiados para aquisição da casa própria, na dedução dos gastos com saúde do imposto de renda da pessoa física.

O contexto neoliberal, por natureza, empurra as políticas públicas para essa segunda forma de prestação estatal, especialmente quando veiculada por desonerações tributárias, na medida em que, por meio delas, se reforçam os dois grandes pilares do neoliberalismo: a transferência das responsabilidades estatais para o mercado e a diminuição da carga tributária. Trata-se de um fenômeno mundial, também identificado no Brasil.

Analisando-se, particularmente, o panorama nacional, o Brasil previu, para 2020, abrir mão de 21,78% de suas receitas tributárias para veicular diversas políticas públicas de maneira indireta, o que corresponde a 4,34% do PIB¹. O percentual em função do PIB, ainda, estava no patamar de 1,33% em 1995². Entre 2012 a 2017, os gastos tributários totais subiram em ritmo superior ao da inflação, que dita o ritmo de crescimento da receita pública total³.

Isso faz aumentar a necessidade de foco nos estudos sobre o processo de avaliação dessas políticas públicas indiretas. Fala-se, inclusive, em dever jurídico-constitucional nesse sentido⁴. A eficácia e a eficiência de uma política pública, no entanto, somente pode ser diagnosticada por meio de uma avaliação séria, por

¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2020*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf>. Acesso em: 09 out. 2018. p. 9.

² BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 1995*. p. 11. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1995.pdf>. Acesso em: 09 out. 1996.

³ LIMA, A. N. D. *Renúncias fiscais da União: estudo técnico*. 2017. p. 22. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/32419/renuncia_fiscal_lima.pdf?sequence=1. Acesso em: 14 maio 2020. p. 22.

⁴ VALLE, V. R. L. D. *Direito fundamental à boa administração e governança: democratizando a função administrativa*. Tese (Pós-doutorado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010; BARCELLOS, A. P. D. Políticas públicas e o dever de monitoramento: “levando os direitos a sério”. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 251-265, 2018. p. 261. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294/3967>. Acesso em: 20 jan. 2020.

metodologias adequadas e transparentes, que permitam a comparação entre ações governamentais distintas, o que reclama um processo de criação e implementação adequado, com o estabelecimento objetivo das suas metas e dos seus custos⁵.

O processo de avaliação das políticas públicas indiretas, no entanto, tem particularidades marcantes, e o Poder Judiciário tem se mostrado inefetivo, quando não omissivo, em relação ao controle das políticas públicas dessa natureza, especialmente quanto a sua eficiência⁶.

Apesar das dificuldades inerentes a qualquer processo avaliativo, analisar os resultados de política pública direta não é tão complexo, desde que estabelecidas metodologias adequadas e transparentes. Pode-se mensurar, sem maiores dificuldades, o custo do aumento do número de leitos hospitalares ou o custo de construção e manutenção de um novo hospital. É possível, inclusive, fazer uma relação entre esses custos para se optar pela política pública economicamente mais adequada.

Como mensurar, no entanto, o quanto se deixa de arrecadar com a dedução dos gastos com plano de saúde do imposto de renda da pessoa física? Esse cálculo é inicialmente feito com base na análise do número de contribuintes com planos de saúde contratados, mas não se pode quantificar com facilidade o número de pessoas que passará a contratar plano de saúde por conta do benefício fiscal estabelecido. Sendo sempre dinâmico esse custo (o que faz com que possa ser bem diferente daquele inicialmente projetado), presume-se o baixo nível de controle deste tipo de política pública.

Quando esse controle de políticas públicas é feito pelo Poder Judiciário, o tema fica muito mais complexo, pois relaciona a ideia de independência entre os poderes com o princípio da inafastabilidade da jurisdição, além da ideia de discricionariedade administrativa com o déficit democrático do Poder Judiciário⁷. De fato, o princípio de que o Poder Judiciário não deve invadir as esferas de atuação dos demais poderes da república leva, inicialmente, à conclusão de que este deveria se abster de analisar o mérito das políticas públicas. Nesse sentido, Canotilho⁸ afirma que os juízes devem autolimitar-se à decisão de questões jurídicas e negar a justiciabilidade das questões políticas⁹.

Bucci¹⁰, por outro lado, destaca que os processos judiciais vêm se modernizando no Brasil para poder corresponder aos anseios sociais dos jurisdicionados no campo das políticas públicas, e que isso faz parte de um movimento mundial consistente. Barros¹¹, nesse sentido, afirma que esse movimento vem trazendo o Poder Judiciário para o centro do campo de controle das políticas públicas baseadas em princípios constitucionais programáticos. Segundo o autor, a nova tendência doutrinária e jurisprudencial ressalta o dever constitucional de planejamento estatal e aponta para a mitigação do que chama de “imunidade discricionária do administrador público”, inclusive em relação às suas omissões, que devem ser razoáveis e justificadas¹².

Essa ideia vem se tornando cada vez mais presente nas discussões acadêmicas, seja destacando a necessária racionalidade do processo decisório judicial¹³, seja chamando atenção para a relação entre a garantia do

⁵ REYMÃO, A. E. N.; CAÇAPIETRA, R. D. S. Políticas públicas e a concretização de direitos sociais: tomada de decisão, arquitetura de escolhas e efetividade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 542-566, 2018. p. 545. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5329>. Acesso em: 20 jan. 2020. p. 545.

⁶ PAIVA, P. A. D. S.; LIMA, A. A. B. D. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 449-471, 2019. p. 468. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5379/pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

⁷ BUCCI, M. P. D. Controle judicial de políticas públicas: possibilidades e limites. *Fórum Administrativo-Direito Público-FA*, Belo Horizonte, v. 9, p. 7-16, 2009.

⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

⁹ O autor, importante frisar, limita esta conclusão àquilo que chama de política pública “razoável”.

¹⁰ BUCCI, M. P. D. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 121.

¹¹ BARROS, S. R. D. Políticas públicas e o Poder Judiciário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 2, n. 2, p. 29-38, jul./dez. 2012. p. 37. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1704>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹² Segundo o autor, não podem ser simplesmente baseadas em uma vazia menção à ideia de reserva do possível.

¹³ SOUZA, S. L. D. N. S. D. Controle judicial das políticas públicas: perspectiva da hermenêutica filosófica e constitucional. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. esp., p. 223-237, 2015. p. 236. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uni>

mínimo existencial e a disponibilidade financeira do Estado¹⁴, ou seja abrindo espaço para garantia daquilo que se vem chamando de direito fundamental à boa gestão pública¹⁵⁻¹⁶.

Dois pontos, no entanto, merecem ser observados mais de perto.

O primeiro é destacado por Bogossian¹⁷ e Baldo¹⁸, no sentido de induzir uma cultura orçamentária responsável no país. Na visão dos autores, orçamento público deve servir como instrumento de controle das políticas públicas, considerando-se-o como resultado de um processo decisório coletivo que viabiliza os direitos sociais. Em outras palavras: as escolhas alocadas no orçamento possuem um conteúdo democrático que deve, na medida do possível, ser respeitado pelo Poder Judiciário e demais órgãos de controle¹⁹.

O segundo já vem sendo destacado há bastante tempo por Bucci²⁰, no sentido de que o instrumental jurídico disponível não é o mais adequado para captar o caráter eminentemente dinâmico e funcional das políticas públicas. A racionalização administrativa e a consequente legitimação democrática de qualquer prestação estatal concreta, segundo a autora, condiciona-se à apuração de indicadores estatísticos e econômicos necessários ao cálculo dos verdadeiros custos da atuação pública. Esses dados, todavia, seriam facilmente manipuláveis e dificilmente compreendidos pelo profissional jurídico²¹.

Nessa direção, Oliveira²² salienta que o controle das políticas públicas é muito mais amplo do que o controle efetuado pelo Poder Judiciário. Passa pelo controle social dos cidadãos e do Poder Legislativo. Passa, também, por outros campos do conhecimento, além do mundo jurídico, devendo envolver análises econômicas, estatísticas, sociológicas e da assistência social — áreas estas, aliás, que essas duas esferas de controle (social e legislativa) têm muito mais condições de fazer.

E nesse contexto surgem os Tribunais de Contas (órgãos auxiliares do Poder Legislativo) como instância de excelência do controle das políticas públicas, tendo um papel também importante, como destacado por Castro²³ e Cunda²⁴, na tutela da efetividade dos direitos sociais.

O presente estudo, em resumo, pretende utilizar do processo de avaliação das políticas públicas indiretas já realizado pelos Tribunais de Contas. Especificamente, o objetivo é analisar o uso das desonerações tributárias no Brasil como veículo de políticas públicas, na tentativa de avaliar se esse tipo de instrumento se mostra adequado ao alcance dos objetivos estatais estabelecidos e ao paradigma contemporâneo de controle,

ceub.br/RBPP/article/viewFile/3116/pdf. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁴ NUNES, A. L. T.; COUTINHO, N. C.; LAZARI, R. J. N. D. Políticas públicas e ativismo judicial: o dilema entre efetividade e limites de atuação. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. esp., p. 208-222, 2015. p. 220. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/viewFile/3119/pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁵ VALLE, V. R. L. do. *Direito fundamental à boa administração e governança: democratizando a função administrativa*. Tese (pós-doutorado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010. p. 254.

¹⁶ FREITAS, J. *Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 32.

¹⁷ BOGOSSIAN, A. Levando o orçamento a sério como instrumento de controle de políticas públicas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 3, p. 178-198, 2015. p. 195. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/3283>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁸ BALDO, R. A. Democratização do orçamento público pela da legalidade, legitimidade e economicidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 1, p. 689-705, 2018. p. 703. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4616/3502>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁹ Os autores ressaltam, no entanto, que essas alocações financeira-orçamentárias (escolhas administrativas) não podem significar o descumprimento direto de direitos expressamente estabelecidos pela norma constitucional.

²⁰ BUCCI, M. P. D. Políticas públicas e direito administrativo. *Revista de informação legislativa*, v. 34, n. 133, p. 89-98, 1997. p. 89.

²¹ BUCCI, M. P. D. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 107.

²² OLIVEIRA, E. L. D. O direito financeiro, tributário e políticas públicas: uma análise conjunta além do texto legal. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 2, n. 1, p. 37-51, jan./jun. 2012. p. 49. Disponível em: www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1585. Acesso em: 20 jan. 2020. p. 49.

²³ CASTRO, J. R. P. D. *“Ativismo de contas”*: controle das políticas públicas. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO, Rio de Janeiro, 2015.

²⁴ CUNDA, D. Z. G. Controle de políticas públicas pelos tribunais de contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 1, n. 2, p. 111-147, jul./dez. 2011. p. 139. Disponível em: www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1270/1273. Acesso em: 20 jan. 2020.

efetividade e transparência da atuação pública. O meio escolhido para alcançar esse objetivo é o levantamento da atuação do Tribunal de Contas da União nesta área no período compreendido entre 1988 e 2020.

Em consulta às bases disponíveis, não se identificou qualquer estudo que se propusesse a fazer um levantamento das posições firmadas pelo TCU sobre o controle das políticas públicas implementadas por meio de desonerações tributárias. O próprio tema de avaliação das políticas públicas indiretas, aliás, não vem sendo objeto estudo no Brasil, com exceção do trabalho realizado por Pires²⁵, que utilizou de modelos econômicos para avaliar o impacto dessas políticas indiretas sobre a economia²⁶. A proposta neste estudo, contudo, é diferente, pois visa avaliar o controle das políticas públicas indiretas e sua aptidão para alcançar os objetivos estatais estabelecidos.

Justifica-se o foco na corte federal de contas pela constatação de que a maior carga tributária brasileira é imposta pelo ente federal, o que por óbvio faz com que a União veicule as políticas de desoneração tributária mais impactantes.

Dessa forma, no primeiro capítulo, tem-se uma pesquisa bibliográfica sobre as desonerações tributárias em geral, passando pelo seu conceito e pelas dificuldades de mensuração que lhes são inerentes. Na segunda parte, descrevem-se os limites legais e constitucionais para o uso deste instrumento de política fiscal no Brasil. Ao final, faz-se um levantamento documental das manifestações do TCU em auditorias sobre desonerações tributárias federais no período posterior à CF/88 para, por meio de uma análise qualitativa dessas manifestações, confirmar a ideia inicial de que este tipo atuação estatal se submete a um baixo nível de controle no Brasil.

2 Desonerações tributárias

Torres²⁷ identifica desoneração tributária como renúncia de receita, correspondendo a um mecanismo fiscal empregado na vertente da receita pública (isenção, redução da base de cálculo ou da alíquota do tributo, etc.) que produz o mesmo resultado econômico de qualquer despesa direta (subvenção, subsídio, etc.). É um instrumento do dirigismo econômico, pelo qual o governo amplia a oferta de serviços públicos e desenvolve economicamente determinada região ou setor produtivo²⁸.

Há, no entanto, divergências conceituais e metodológicas a respeito do tema que torna tormentosa a comparação entre os conceitos de desoneração tributária pelo mundo, aumentando o grau de subjetividade associado à temática, sendo necessário, de antemão, adotar um acordo semântico para se poder avançar no estudo. No mesmo sentido, mostra-se importante analisar o processo de mensuração das desonerações tributárias, para permitir avaliar a qualidade da política pública que se está a implementar em comparação com uma política pública direta alternativa.

2.1 Conceito

Inicialmente, tem-se a definição apresentada pela Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico – OCDE²⁹ como a redução do tributo a pagar (e/ou a postergação do seu pagamento) que se

²⁵ PIRES, M. C. D. C. Política fiscal e ciclos econômicos no Brasil. *Economia Aplicada*, v. 18, n. 1, p. 69-90, mar. 2014. Disponível em www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502014000100004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 02 jun. 2020.

²⁶ Com base na pesquisa realizada, o autor concluiu que, para cada real gasto em investimentos públicos diretos no Brasil, aumenta-se R\$ 1,40 no PIB, enquanto para cada real desonerado da carga tributária apenas levaria a um aumento de R\$ 0,28.

²⁷ TORRES, R. L. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 242.

²⁸ HARADA, K. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. *Âmbito Jurídico*, v. 94, 2011. p. 1.

²⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010. p. 12.

apresente como exceção à base tributária normal (*tax benchmark* ou sistema tributário de referência), independentemente do objetivo a ser alcançado. Trata-se, portanto, da não tributação (seja qual for a sua forma jurídica), de um fato que em princípio seria gravado por determinada incidência tributária.

O problema passa a ser, então, como identificar aquilo que se pode definir como base tributária normal, uma vez que, mesmos em caso de normalidade, a tributação pode se apresentar de maneira diferente para cada contribuinte. Para deixar claro desde o início, traz-se o exemplo das imunidades tributárias brasileiras, as quais estabelecem um tratamento tributário privilegiado a determinado grupo de bens ou pessoas, mas não representam um benefício tributário simplesmente porque inexistente o poder de tributar no caso concreto³⁰. Ou seja, mesmo que o governo quisesse, não poderia tributar as pessoas ou objetos imunes, razão pela qual não podem tais imunidades serem consideradas uma exceção ao *tax benchmark*, ou uma desoneração tributária.

Nesse sentido, RFB³¹ vem definindo o sistema tributário como obrigatoriamente baseado nos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da neutralidade da tributação. A desoneração tributária, portanto, seria assim considerada quando fosse criada para desviar a tributação dos citados princípios. A diferença, na prática, está na discricionariedade. Reconhece-se, no entanto, que essa ideia também pode estar eivada de subjetividade, sendo necessário advertir o leitor de que dela podem advir diversas discussões, que não constituem parte do escopo deste estudo³².

Inicialmente, a legislação brasileira não trouxe qualquer distinção entre renúncias de receita, sejam elas discricionárias ou não. O art. 165, §6º, da CF, trata do tema de maneira genérica, obrigando o projeto de lei orçamentária a estar “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”. O mesmo se pode dizer da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC 101/00)³³.

Posteriormente, a Lei 10.707/03³⁴ (LDO de 2004) definiu o termo “incentivo de natureza tributária” como uma forma de gasto público indireto que vise alcançar algum objetivo econômico ou social e que se apresenta como exceção ao sistema tributário de referência. Ou seja, além de se tratar de uma exceção à base tributária normal, atribuiu-se ao conceito um elemento finalístico específico (objetivo econômico ou social) e se excluíram os gastos indiretos que possuem outra finalidade (como a simplificação do sistema tributário ou a facilitação da fiscalização).

³⁰ TORRES, R. L. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 295.

³¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2019*. p. 9. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf> Acesso em: 09 out. 2018.

³² Apenas para ilustrar, poder-se-ia questionar se o direito ao abatimento da base de cálculo do imposto de renda conferido à pessoa física que possua dependentes pode ser considerado uma desoneração tributária ou não. Não seria uma desoneração tributária se esse direito significasse um respeito à isonomia tributária, partindo-se do pressuposto de que o contribuinte que possui dependentes estaria em situação diferente daquele que não os possui. Seria, contudo, uma desoneração tributária se esse benefício tivesse como objetivo outro, que não o respeito à isonomia, mas, por exemplo, estimular a reprodução humana. O mesmo se pode discutir em relação ao direito ao abatimento das despesas particulares com saúde, ou a isenção conferida aos portadores de moléstias graves ou incapacitantes. Tratam-se de vantagens tributárias conferidas a pessoas que passam por determinado infortúnio pessoal ou de simples respeito ao princípio da igualdade (considerando-se que tais pessoas se encontram em situações financeiras distintas por causa da doença)?

³³ 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: [...]§ 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.

³⁴ Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8o, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Diante deste apanhado, pode-se apresentar o seguinte quadro-resumo:

Quadro 1 - conceito e classificação das desonerações tributárias

DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA		
DESONERAÇÃO ESTRUTURAL (integrante do <i>tax benchmark</i> , como imunidades tributárias e respeito à capacidade contributiva)	DESONERAÇÃO DISCRICIONÁRIA (exceções ao <i>tax benchmark</i>)	
	Desoneração tributária sem objetivo ou SEM LÓGICA DE DESPESA (simplificação do sistema tributário, presunções tributárias)	Desoneração tributária com objetivo, finalística ou SUBSTITUTIVA DE DESPESA PÚBLICA (gasto tributário; gasto indireto; despesa pública indireta; benefício tributário; <i>tax expenditure</i> , <i>tax reliefs</i> ; <i>tax subsidies</i> ; <i>tax aids</i> .)
		Com objetivo econômico Com objetivo social

Fonte: Elaboração própria.

A definição em questão constou, apenas, das LDO de 2004 a 2012, mas a ideia daquilo que se costumou chamar de “gasto tributário” permaneceu. Esse conceito foi, pela primeira vez, utilizado em 1967 por Stanley Surrey, Secretário do Tesouro dos Estados Unidos³⁵, de maneira a destacar a ideia de que tais medidas devem ser constantemente submetidas à análise de sua eficiência, efetividade e economicidade, como qualquer outro gasto público.

Considerando-se, no entanto, que a maior parte das desonerações tributárias acabam assumindo a forma de uma despesa pública indireta (com objetivo social ou econômico), aproximam-se os conceitos de desoneração tributária e gasto tributário, razão pela qual tais expressões são utilizadas como sinônimas nesse estudo, embora seja sempre importante considerar que gasto tributário é, apenas, uma espécie de desoneração.

2.2 Mensuração

Em relação a sua mensuração, também a OCDE³⁶ classifica as metodologias aplicáveis, que são três.

A primeira é a metodologia da perda de arrecadação (método da perda inicial de receita ou *initial revenue loss*), método mais utilizado pelos países da OCDE, que consiste no cálculo direto decorrente da instituição de uma regra desoneratória em comparação com o sistema tributário de referência, sem considerar variações no comportamento dos contribuintes como o aumento da prática dos fatos geradores em função dos descontos concedidos ou da formalização das atividades. Para o caso de supressão dos benefícios fiscais já concedidos, a medição é feita no sentido inverso, ou seja, buscando identificar o quanto subiria a arrecadação se a regra desonerativa fosse suprimida e o comportamento do contribuinte permanecesse inalterado.

³⁵ BEGHIN, N. Gastos tributários sociais de âmbito federal: uma proposta de dimensionamento. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 47, p. 17-26, 2005.

³⁶ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010. p. 13-14.

Essa metodologia é a mais utilizada no Brasil, segundo informações da RFB³⁷. Como exemplo disso, pode ser citado o caso da redução das alíquotas de PIS e de COFINS sobre a receita decorrente da venda de água mineral, veiculada pelo art. 76 da Lei 12.715/12. A partir da arrecadação já prevista para essa cadeia produtiva, foi estimada uma renúncia de receita de R\$ 81.690.837 para o ano de 2018³⁸. Essa conta, todavia, não identifica com exatidão o quanto se vai deixar de arrecadar quando os contribuintes passarem a optar por consumir água mineral em detrimento de outras bebidas em virtude da diminuição do preço desse produto, cujo uso está sendo estimulado pelo governo.

A segunda metodologia é parecida com a primeira, mas considera o reflexo no comportamento dos contribuintes, que podem, como dito acima, evitar a prática do fato gerador ou passar a praticá-lo em um número maior de vezes, a depender do aumento ou da redução do tributo (método da perda final de receita ou *final revenue loss*). Considera-se, também, que os contribuintes podem recorrer a expedientes de sonegação ou inadimplência caso a carga tributária seja majorada, ou procederem à formalização de suas atividades caso a carga tributária seja minorada.

Essa metodologia é pouco utilizada, tanto no Brasil como no mundo, por pressupor um conhecimento amplo, e às vezes inviável, das elasticidades das bases imponíveis, informações que não são facilmente sistematizadas³⁹.

A terceira metodologia é a do gasto tributário equivalente, na qual se pretende mensurar os recursos que seriam necessários para substituir o gasto tributário por uma despesa direta e alcançar os mesmos objetivos⁴⁰.

Essa seria a melhor metodologia para avaliar o acerto da opção do Poder Público por veicular uma política pública por meio de desoneração tributária, em detrimento de uma ação estatal direta. Enquanto as duas primeiras metodologias permitem comparar políticas desoneratórias entre si, para saber qual é mais custosa, esta última avalia a relação entre a renúncia de receita e o gasto público direto que se pretende substituir.

Registra-se, contudo, que esse processo não pode ser utilizado no processo orçamentário, pois nele se busca simplesmente mensurar a receita renunciada, sendo mais adequado para o momento de escolha da política pública (momento anterior à elaboração do orçamento) ou para o momento de avaliação da eficiência da desoneração tributária estabelecida (momento posterior ao orçamento).

De qualquer forma, em todos os casos há dificuldades de cálculo, eis que as metodologias podem ser mal aplicadas e os dados utilizados podem ser inconsistentes. Mesmo dentro da principal metodologia indicada pela RFB (método da perda inicial de receita), não se tem acesso à forma exata como o cálculo é realizado, o que impede a conferência dos dados pela sociedade⁴¹. Assim, considerando-se a dificuldade de mensuração do seu impacto, as desonerações tributárias deixam de se submeter, na prática, à fiscalização dos resultados alcançados pelas normas que lhe dão forma, escapando ao necessário controle financeiro-orçamentário estabelecido na legislação⁴².

³⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2019*. p. 30. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf> Acesso em: 09 out. 2018.

³⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2018*. p. 80. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf> Acesso em: 10 jan. 2019.

³⁹ PELLEGRINI, J. A. Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. *Texto para discussão (Senado Federal)*, Brasília, v. 159, out. 2014. p. 27.

⁴⁰ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010.

⁴¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8)*. Brasília, 2014. p. 30.

⁴² ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 84, p. 19-62, 2000. p. 20.

3 Limitações legais das desonerações tributárias

A Constituição Federal de 1988 estabelece alguns limites ao uso das desonerações tributárias como vetor de políticas públicas, os quais podem ser formais ou materiais.

Dentre os limites formais, tem-se (a) o próprio princípio da legalidade; (b) a necessária previsão orçamentária; e (c) a comprovação, na própria lei criadora do programa, de que o impacto da renúncia de receita não compromete o equilíbrio do orçamento público.

Dentre os limites materiais, observa-se (a) a isonomia; (b) a competência; e (c) a economicidade/eficiência.

3.1 Limites formais

Em relação à *primeira limitação formal*, tem-se que o art. 150, §6^o⁴³, da CF/88 estabelece que qualquer desoneração tributária deve ser criada ou majorada não só por lei, mas por lei específica que regulamente exclusivamente tal assunto.

A necessidade de se veicular a medida por meio de lei específica dá-se como incentivo à boa técnica legislativa e serve como instrumento de proteção das contas públicas e do próprio contribuinte contra estabelecimento oportunista de privilégios odiosos⁴⁴ por meio dos chamados “jabutis”. Isso porque evita que os benefícios tributários sejam legislativamente tratados em um contexto em que não lhes seja garantido protagonismo⁴⁵.

Na prática, todavia, não se tem notícia de declaração de inconstitucionalidade de qualquer programa de desoneração tributária não instituído por lei específica. Aliás, a própria desoneração tributária da cadeia produtiva da água mineral, antes citada, foi instituída no bojo de uma lei que tratava de outro assunto, tendo o art. 76 sido inserido na Lei 12.715/12⁴⁶ durante o processo legislativo.

Em relação à *segunda limitação formal*, tem-se que o art. 165, §6^o⁴⁷, da CF/88 obriga o projeto da LOA a estar acompanhado do demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receita, da mesma maneira que o art. 4^o, 2^o⁴⁸, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina que tal estudo também conste do Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Trata-se, em resumo, de uma análise anual das desonerações tributárias vigentes, mas com função me-

⁴³ Art. 150. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

⁴⁴ CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 221.

⁴⁵ FERRAZ JR., T. S. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. *Revista Dialética de Direito*, São Paulo, n. 92, p. 63-67, 2003.

⁴⁶ A proposta havia sido encaminhada ao Congresso Nacional, na forma da MP 563/2012, por meio da Mensagem 115 do Poder Executivo, com o objetivo de alterar a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que específica, instituir o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, o Programa Um Computador por aluno e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Art. 4º. [...] § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, [...] § 2º O Anexo conterá, ainda: [...] V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

ramente informativa, sem qualquer efeito vinculante sobre o processo legislativo⁴⁹ ou sobre a escolha da política pública. Para Gomes⁵⁰ e Henriques⁵¹, embora se trate dos gastos tributários por meio de apêndices das normas orçamentárias, e não no seu texto principal, certo é que a CF/88 deu visibilidade às renúncias de receitas das quais se trata.

Em relação à *terceira limitação formal*, tem-se o art. 14 da LRF determina a comprovação de que a receita renunciada não vai comprometer o equilíbrio orçamentário nem o alcance das metas fiscais estabelecidas. Enquanto o limite anterior (demonstrativo regionalizado dos efeitos das renúncias de receita) é um requisito do orçamento público, esse limite é um requisito da própria lei instituidora ou ampliadora da desoneração tributária.

Dessa forma, a lei que instituir ou ampliar qualquer desoneração tributária deve estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro dessa renúncia de receita no exercício em que iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Além disso, deve comprovar que a receita renunciada prevista não foi considerada na lei orçamentária anual em que começará a vigor o benefício ou, caso tenha sido considerada no orçamento, deve prever medidas de compensação proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de outro tributo⁵². Tais medidas de compensação se justificam pelo fato de as propostas de gastos tributários adotarem, em geral, forma indefinida em termos financeiros, sendo defendidas apenas pelo seu mérito, e não por sua eficiência⁵³.

Coincidentemente, isso também não aconteceu quando da criação da desoneração da água mineral. Durante o processo legislativo da MP 563/2012, que culminou na Lei 12.715/12, foi colocada em votação uma emenda com uma justificativa simplória⁵⁴ e sem qualquer comprovação do impacto orçamentário ou previsão de medidas de compensação⁵⁵.

3.1.1 Princípio da anualidade: limite formal das despesas públicas ao qual a desoneração tributária não está submetida

Como já dito, as desonerações tributárias são utilizadas em todo o mundo como instrumento para se alcançar certos fins de responsabilidade do Estado, vindo a ser utilizadas em substituição a uma despesa pública, razão pela qual deveriam se submeter à lógica orçamentária desta.

É importante, portanto, abrir parênteses para ressaltar uma limitação formal a qual a despesa pública direta está submetida e que não alcança as desonerações tributárias, o que torna mais fácil implementar uma

⁴⁹ CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 194.

⁵⁰ GOMES, E. C. D. S. *O direito dos gastos públicos no Brasil*. São Paulo: Almedina Brasil, 2015. p. 47.

⁵¹ HENRIQUES, É. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 60.

⁵² Caso seja necessário implementar tais medidas de compensação, a desoneração tributária criada ou majorada apenas poderá entrar em vigor quando estas forem implementadas (art. 14, §2º, LRF).

⁵³ SANTA HELENA, E. Z. *Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários*. Brasília: Edições Câmara, 2009. p. 29.

⁵⁴ “A emenda que ora apresentamos, tem por finalidade garantir subvenção econômica para a água mineral nas embalagens de 1,5 a 2.0 litros. A prevenção de doenças pelo consumo de água pura traduz economia ao Estado relativamente à saúde pública, visto que, segundo dados da OMS, 65% das internações hospitalares são decorrentes de doenças de origem hídrica. Justifica-se a redução do PIS/PASEP e da COFINS para as águas minerais, somente nas embalagens de 1,5 a 2.0 litros (de consumo predominantemente familiar), para que a população possa ter amplo acesso a esse maravilhoso alimento, advindo da natureza, para melhor qualidade da vida do cidadão brasileiro.” BRASIL. *Projeto de Emenda na Comissão n. 181/2012 à Medida Provisória n. 563/2012*. Dá nova redação à MPV 563/2012. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1011003&filename=EMC+181/2012+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012 Acesso em: 10 jan. 2019.

⁵⁵ BRASIL. *Parecer da Comissão Mista do Congresso Nacional n. 11/2012*. Aprova a MPV n. 563/2012. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1016757&filename=PAR+11+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012 Acesso em: 10 jan. 2019.

política pública por meio de renúncia de receita.

Trata-se do princípio constitucional da anualidade da despesa, também chamado de princípio da periodicidade, que consta do art. 2^o⁵⁶ da Lei 4.32/64 e que implica a vigência anual do crédito orçamentário, ou seja, que a autorização da despesa esteja sujeita a uma limitação temporal⁵⁷⁻⁵⁸. A cada ano, “os programas podem ser mantidos ou excluídos do orçamento, com base nos seus resultados, e novas demandas da sociedade podem ser consideradas na peça orçamentária”⁵⁹. Fora desse período, a despesa pública somente poderá ser realizada se novamente for submetida ao crivo orçamentário.

Isso não acontece, como dito, com os gastos tributários, mesmo sendo notória a sua natureza de despesa, ainda que indireta, eis que sua implementação independe da abertura de créditos orçamentários específicos. Uma vez instituídos, esses programas dificilmente são reavaliados ou excluídos, não havendo diretriz para a extinção de renúncias de receita em função da avaliação dos seus resultados⁶⁰, o que faz com que os benefícios tributários criados para substituir uma despesa, seja ela social ou de estímulo à economia, burlem a regra constitucional da vigência temporal das despesas diretas. É como se a despesa assumisse o formato de bem-estar eterno, ou de “gasto sem fim” (*open-ended funding*)⁶¹⁻⁶². Revela-se muito mais cômodo ao poder público, portanto, a veiculação de uma política pública por meio de incentivos fiscais, em lugar da realização de uma despesa direta⁶³.

Nesse sentido, reconheceu o TCU no acórdão 1.270/2018⁶⁴:

23. Para a despesa direta, embora haja deficiências significativas de planejamento, execução, controle e avaliação, a estruturação das etapas encontra-se bem mais desenvolvida. A CF/1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei 4.320/1964, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e outras legislações específicas estabelecem ferramentas que exigem que cada despesa executada tenha sido discutida e autorizada anualmente pelo Congresso Nacional (mesmo as despesas obrigatórias precisam ser autorizadas na LOA ou em créditos adicionais), e esteja registrada em sistemas de informação que permitem o acompanhamento físico e financeiro das entregas realizadas (repita-se que tais mecanismos existem, embora careçam de aperfeiçoamento para serem efetivos).

24. Já quanto à despesa indireta, os normativos e as rotinas administrativas atuais têm sido insuficientes para uma gestão eficiente das renúncias. O art. 14 da LRF define condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Entretanto, o dispositivo não impediu que fossem instituídas renúncias sem estimativa de cálculo adequada; sem prazo de vigência, sem órgão gestor, sem avaliação *ex-ante*.

25. A título de exemplo, observa-se que do total de gastos tributários previstos no DGT 2018 (atualizado) que corresponde a cerca R\$ 284 bilhões, o equivalente a: (a) R\$ 240 bilhões possuem prazo de vigência indeterminado; (b) R\$ 125 bilhões não possuem órgão gestor; e (c) R\$ 123 bilhões não possuem órgão gestor e nem prazo de vigência definido. Assim, 98% dos gastos tributários sem órgão gestor não têm prazo de vigência determinado.

⁵⁶ Art. 2^o A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

⁵⁷ CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 199.

⁵⁸ HENRIQUES, É. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 23.

⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8)*. Brasília, 2014. p. 25.

⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8)*. Brasília, 2014. p. 46.

⁶¹ HENRIQUES, É. F. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 23.

⁶² PUREZA, M. E. M. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos públicos*. Brasília: Câmara Legislativa, 2007. p. 13.

⁶³ SANTA HELENA, E. Z. *Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários*. Brasília: Edições Câmara, 2009. p. 202.

⁶⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.270/2018 (Processo n. 015.940/2017-9)*. Brasília, 2018.

Vale lembrar que, no Brasil, a dificuldade para criação de despesas diretas aumentou ainda mais que nos outros países em virtude da aprovação da EC 95/2016, que instituiu o “Novo Regime Fiscal” e estabeleceu limitações aos gastos públicos diretos até o ano 2036. Ora, sendo limitados os recursos para criação de despesa vinculada a determinada política pública, resta a alternativa de se efetuar a mesma política por meio do gasto tributário (despesa indireta).

3.2 Limites materiais

A *primeira limitação material* que se apresenta é o direito fundamental à isonomia. A tributação, em si, pode ter um objeto extrafiscal, para além do levantamento dos recursos necessários ao seu financiamento, objetivando a indução de índices sociais ou econômicos. Para isso, o estado precisa abandonar sua postura neutra em relação aos indivíduos, estabelecendo tratamentos diferenciados. Isso, obviamente, não é vedado, porque a CF/88 (art. 150, II) veda apenas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Assim, embora se saiba que as desonerações tributárias, por definição, impliquem discriminações relativas a tratamento diferenciado oferecido a determinado setor⁶⁵, tem-se que a ideia por trás desse princípio é proibir o estabelecimento de uma desigualdade injustificada, não razoável, um privilégio odioso⁶⁶. Trata-se, na verdade, na efetivação (e não na mitigação) do princípio da igualdade, na medida em que se tenta equalizar situações distintas para alcançar a efetivação de direitos fundamentais.

A *segunda limitação material é a competência*, administrativa ou tributária.

A competência administrativa é decorrência lógica do sistema de separação das atribuições dos entes federados brasileiros, sendo certo que a CF/88 efetuou essa discriminação para melhor alcançar a eficiência administrativa⁶⁷. Se a desoneração tributária é estabelecida para alcance de uma finalidade estatal, social ou econômica, é necessário que essa finalidade esteja dentro da competência do ente da federação que está renunciando receita.

A competência para desoneração tributária, da mesma forma, é decorrência lógica do sistema federativo de Estado, mas agora com referência ao poder de tributar de cada ente federativo. Nas palavras de Caliendo⁶⁸, a repartição das competências tributárias é um dos elementos mais importantes para o controle democrático do exercício constitucional do poder de tributar, e a CF/88 determinou sob quais limites o Estado pode buscar suas receitas no patrimônio dos contribuintes. Como não poderia deixar de ser, a CF/88 vedou⁶⁹ a instituição de desonerações tributárias por entes federados destituídos do respectivo poder de tributar, o que caracterizaria uma isenção heterônoma⁷⁰.

A *terceira limitação material* está relacionada à ideia de eficiência ou economicidade. Torres⁷¹ entende a economicidade como o exame material da formulação e execução orçamentária, em contraponto com o exame formal, que estabeleceria ligação direta com o princípio da legalidade. Em geral, a ideia de economicidade é consubstanciada na eficiência da gestão financeira, na minimização dos gastos públicos e na maximização

⁶⁵ BUFFON, M.; BASSANI, M. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. *Revista da AJURIS*, v. 40, n. 130, p. 245-280, 2013.

⁶⁶ TORRES, R. L. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 293.

⁶⁷ CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 178.

⁶⁸ CALIENDO, P. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 259.

⁶⁹ Especificamente, tem-se que a CF/88 vedou a isenção heterônoma por parte da União, senão vejamos: “Art. 151. É vedado à União [...]. III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.” A extensão desta vedação aos demais entes federativos, como decorrência lógica do sistema, é uma compreensão doutrinária e jurisprudencial.

⁷⁰ CALIENDO, P. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 219.

⁷¹ TORRES, R. L. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 150.

da arrecadação. Lembra-se, nesse ponto, que a eficiência é um princípio administrativo constitucionalmente estabelecido.

Em outras palavras: deve-se relacionar o custo para o Estado, em decorrência do decréscimo da arrecadação, com o benefício socioeconômico realmente produzido, e compará-lo a uma despesa direta equivalente. Inapto, portanto, seria o benefício tributário do qual resultasse exclusivamente perda da arrecadação, sem desenvolver no mundo real os benefícios sociais ou econômicos pretendidos em sua regra instituidora. Inapta, ademais, seria a desoneração tributária que alcançasse resultados inferiores a uma despesa direta equivalente.

Essa inaptidão pode ser avaliada *a posteriori*, ou seja, após a sua implementação e diante de uma medição efetiva do decréscimo da arrecadação e do benefício social ou econômico ocasionado à sociedade. Mas também pode ser avaliada *a priori*, ou seja, quando for possível verificar previamente que a medida não pode alcançar os fins pretendidos. Ambos os casos podem e devem ser objeto de controle administrativo e jurisdicional⁷².

Voltando-se ao caso da água mineral, tem-se que, em se tratando de uma política pública voltada à saúde preventiva, a verificação da sua eficiência passa pela correlação da receita renunciada com o ganho decorrente do alívio financeiro ocasionado pela medida ao Sistema Único de Saúde. Ou, ainda, por sua correlação com uma despesa pública direta, consubstanciada em investimentos para melhoria da qualidade da água encanada ou em subsídio para aquisição de aparelhos de filtragem para a população mais carente. Sem isso, tem-se uma política pública de eficiência não comprovada, o que significa um privilégio injustificado que afeta, inclusive, o equilíbrio do mercado.

4 O controle pelo Tribunal de Contas da União das desonerações tributárias federais posteriores à CF/88

O controle das políticas públicas, como se sabe, não é mais um tabu. Ao contrário, exorta-se a necessidade de se submeter a todo tipo de avaliação e controle do mérito e das formalidades das políticas públicas implementadas pelo Poder Executivo. Esse controle, aliás, pode ser feito pelo próprio órgão criador do programa, por meio dos órgãos de controle interno, consoante art. 70 da CEF/88. Pode, também, haver controle externo por parte do Judiciário, estando vencida, como dito na introdução deste estudo, aquela ideia inicial de excluir da apreciação do Poder Judiciário as escolhas e ações políticas do Poder Executivo.

Na linha do controle externo, os Tribunais de Contas mostram-se como uma alçada natural e apropriada para realizar essa fiscalização das políticas públicas (apesar da ressalva de Nóbrega⁷³), seja em razão da multidisciplinariedade da sua atuação (análise econômica, estatística, sociológica e da assistência social)⁷⁴, seja em razão do “seu caráter eminentemente interdisciplinar, no ponto onde confluem, a um só tempo, Direito, Política, Moralidade e Economia”⁷⁵.

Ademais, a própria CF/88 outorgou a esses órgãos a atribuição de efetuar inspeções e auditorias contá-

⁷² CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 152.

⁷³ “Esses tribunais têm-se aperfeiçoado nos últimos anos, mas ainda estão muito, muito distantes de atingir resultados satisfatórios. Logo, melhorar o controle é tarefa primordial para alcançar bons resultados de programas de governo.” NÓBREGA, M. *Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 13.

⁷⁴ OLIVEIRA, E. L. D. O direito financeiro, tributário e políticas públicas: uma análise conjunta além do texto legal. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 2, n. 1, p. 37-51, jan./jun. 2012. p. 49. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1585>. Acesso em: 20 jan. 2020. p. 49.

⁷⁵ CASTRO, J. R. P. D. *“Ativismo de contas”*: controle das políticas públicas. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO, Rio de Janeiro, 2015. p. 148.

bil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Público (art. 70, IV, CF/88). Marcando a diferença entre auditoria de legalidade e auditoria de operacional, Nóbrega destaca que esta última é muito mais ampla, pois destinada ao exame das ações governamentais em reação aos seus aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e equidade⁷⁶. Iocken, por sua vez, salienta a imprescindibilidade das auditorias operacionais na busca da efetividade das políticas públicas. Em um contexto que envolve a atuação multidisciplinar de diversos atores públicos, buscam avaliar o alcance das metas e prioridades do programa ou ação governamental estabelecido⁷⁷.

No que se refere especificamente às desonerações tributárias, a CF/88 confiou aos Tribunais de Contas a responsabilidade de auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização das renúncias de receitas (art. 70 e 71, *caput*, CF/88), inclusive no que se refere à legitimidade e à economicidade das políticas públicas veiculadas por meio desse tipo de instrumento fiscal. Ao atribuir a responsabilidade por essa análise (de legitimidade e economicidade), a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um diferencial bastante relevante na comparação com os tribunais congêneres europeus, atribuindo à corte nacional uma atuação mais abrangente⁷⁸.

Nesse sentido, e também por conta da dificuldade de se encontrar decisões judiciais sobre o controle das desonerações tributárias, as auditorias e as decisões realizadas pelos Tribunais de Contas nessa área se apresentam como campo fértil para o desenvolvimento deste trabalho. O Tribunal de Contas da União, aliás, destaca-se por conta da relativa tradição nesta seara, tendo se debruçado sobre políticas públicas desoneratórias instituídas pela União desde 1998.

Passa-se, assim, à análise proposta.

Com base no levantamento realizado juntamente à base de dados do TCU⁷⁹, foram identificados os seguintes acórdãos que tratam de desonerações tributárias realizadas pelo governo federal, todos referentes a políticas públicas indiretas realizados após 1988: (a) Acórdão n. 674/1998 (Processo n. 022.902/1994-5); (b) Acórdão 1.690/2007 (processo 010.107/2007-8); (c) Acórdão 747/2010 (Processo 015.052/2009-7); (d) Acórdão 1.385/2011 (Processo 018.011/2010-1); (e) Acórdão 3.137/2011 (Processo 030.315/2010-7); (f) Acórdã 3.437/2012 (Processo 015.052/2009-7); (g) Acórdão 2.766/2012 (Processo 015.511/2012-0); (h) Acórdão 73/2013 (Processo 041.249/2012-7); (i) Acórdão 3.695/2013 (Processo 015.436/2013-6); (j) Acórdão 809/2014 (Processo 012.606/2012-0); (k) Acórdão 1.905/2014 (Processo 015.436/2013-6); (l) Acórdão 1.205/2014 (Processo 018.259/2013-8); (m) Acórdão 793/2016 (Processo 033.150/2015-0); (n) Acórdão 1.270/2018 (Processo 015.940/2017-9); (o) Acórdão 2.756/2018 (Processo 029.350/2014-7); (p) Acórdão 1.112/2020 (Processo 006.625/2019-3).

Inicialmente, o TCU se debruçou sobre os “Demonstrativos de Benefícios Tributários”, elaborados pelo Poder Executivo (mais precisamente pela RFB) em cumprimento ao art. 165, §6º, da CF/88. Por meio do acórdão 674/1998⁸⁰, de 1998, foi dado tratamento à LOA do ano de 1995, tendo sido constatada a ausência de informações sobre as desonerações tributárias relativas ao IRPF, ao IRPJ, ao IOF e ao ITR. Como resultado, referido órgão determinou que a RFB (a) procedesse à inclusão no relatório das informações relativas às desonerações tributárias que não haviam sido especificadas; (b) evitasse o uso da expressão genérica “demais isenções”, de modo a refletir fielmente o universo da renúncia tributária; e (c) promovesse estudos no sentido de viabilizar a edição de normas para fixar critérios básicos para elaboração do relatório e as compe-

⁷⁶ NÓBREGA, M. *Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 103.

⁷⁷ IOCKEN, S. N. Avaliação de políticas públicas: instrumento de controle e garantia da qualidade do gasto público. *Revista TC-MRJ*, Rio de Janeiro, v. 53, p. 04-09, fev. 2013. p. 07-08. Disponível em: http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/10509/REVISTA_TC-MRJ_53.pdf. Acesso em: 14 maio 2020.

⁷⁸ CARVALHO, F. L. de L.; RODRIGUES, R. S. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, v. 18, n. 71, p. 225-248, jan./mar. 2018.

⁷⁹ Foi utilizada a ferramenta de pesquisa de jurisprudência disponível no site do TCU (<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/acordao-completo>), por meio dos termos “desoneração tributária” e “renúncia fiscal”, alternadamente. Foram desconsiderados os acórdãos de monitoramento que não trouxeram novidades relativas à posição do tribunal sobre o tema.

⁸⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 674/1998 (Processo n. 022.902/1994-5)*. Brasília, 1998.

tências específicas de cada órgão. Desde esse momento inicial, nota-se a dificuldade que o Poder Executivo enfrenta para estabelecer um levantamento das desonerações tributárias veiculadoras de políticas públicas.

Posteriormente, o TCU focou no cumprimento do art. 14 da LRF, que determina a obrigatoriedade de se comprovar, por ocasião da criação da própria lei instituidora da desoneração, que a renúncia de receita não vai comprometer o equilíbrio orçamentário nem o alcance das metas fiscais estabelecidas. O mesmo dispositivo estabelece que, caso seja verificado que as receitas a se renunciar constam de previsão orçamentária, devem ser tomadas medidas compensatórias. Por meio do acórdão 1.690/2007⁸¹, de 2007, foi analisado o Plano de Aceleração do Crescimento (PAC), composto de um conjunto de investimentos em infraestrutura, de subsídios diretos ao setor produtivo e de desonerações tributárias de estímulo à economia⁸². Como resultado, referido órgão constatou o descumprimento dos preceitos legais relativos à estimativa da renúncia de receitas e do impacto orçamentário, tendo determinado à RFB o encaminhamento de relatório com (a) os valores das renúncias por espécie tributária inseridas no PAC, por ato normativo específico (medida provisória, decreto, lei, e outros), por setor, região, unidade federativa, funções orçamentárias, participação no PIB e quantidade de beneficiários por programas; (b) a análise dos impactos das desonerações tributárias mencionadas no subitem anterior na economia, no faturamento dos respectivos setores e na arrecadação tributária; e (c) a metodologia de cálculo utilizada. Em consulta ao andamento processual, não se identificou informação acerca do cumprimento dessas demandas ou de acompanhamento da execução deste julgado.

Por meio do acórdão 747/2010⁸³, de 2010, o TCU novamente efetuou levantamento acerca dos procedimentos de controle do cumprimento do art. 14 da LRF, tendo constatado que o dispositivo legal é sistematicamente descumprido pelo Poder Executivo federal. Em relação ao relatório, consta que nenhuma das proposições legislativas apresentadas nos anos de 2008 (nem mesmo as aprovadas) continham a estimativa do valor renunciado e o ateste relativo à adequação orçamentária. Tais informações também não constavam da LOA e da LDO relativas ao período. Segundo o Tribunal, na exposição de motivos das medidas provisórias convertidas em lei em 2008, por meio das quais se criou ou majorou diversas desonerações tributárias⁸⁴, pode-se identificar que a compensação se deu por meio de ajustes na programação orçamentária e financeira, ou seja por meio da contingência de despesas já autorizadas. Isso, todavia, é considerado ilegal até mesmo pelo TCU, sendo o art. 14, II, da LRF expresso em autorizar a compensação apenas por meio de majoração de alíquotas ou criação de tributos novos. Ademais, os valores decorrentes de excesso de arrecadação ou de inexecução de despesas autorizadas também não poderiam servir de compensação a renúncias de receita porque seria constitucionalmente vedado ao Poder Executivo “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa”⁸⁵.

Como resultado da auditoria, o TCU recomendou à RFB e ao Ministério da Fazenda, como um todo, que (a) definissem uma metodologia para elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receita para fiel cumprimento à LRF; (b) observasse as normas legais relativas a renúncias de receita também nos casos de prorrogação dos benefícios; e (c) deixasse de utilizar ajustes de programação orçamentária ou excesso de arrecadação como medida de compensação às renúncias de receita.

⁸¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.690/2007 (processo n. 010.107/2007-8)*. Brasília, 2007.

⁸² “Para as empresas que fabricam televisores digitais e semicondutores, o PAC incluía a desoneração dos seguintes tributos: imposto de renda (16 anos), PIS, Cofins e IPI (15 anos), CIDE (12-16 anos). A aquisição de *software* usado por estas indústrias também seria beneficiada. Compras de determinados produtos siderúrgicos também se beneficiaram de uma redução de 5 a 0% da alíquota de IPI. Ganhos de fundos de investimento em infraestrutura estariam isentas do imposto recolhido sobre os ganhos. Computadores vendidos ao preço de até R\$ 4.000 foram isentados da Cofins e do PIS. Essas medidas representaram uma renúncia fiscal de R\$ 1,2 bilhões em 2007 e R\$ 2,3 bilhões em 2008.” LUKIC, M. D. S. R. *Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. Sequência*, Florianópolis, v. 71, p. 197-220, dez. 2015. p. 208. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-7052015000200197&lng=en&nrm=iso Acesso em: 02 out. 2018. p. 208.

⁸³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 747/2010 (Processo n. 015.052/2009-7)*. Brasília, 2010.

⁸⁴ Leis 11.727/2008, Lei 11.774/2008 e Lei 11.787/2008.

⁸⁵ Art. 167, VI, CF/88.

Em relação aos itens “a” e “b”, o TCU acompanhou o cumprimento da decisão por meio do processo 012.606/2012-0, tendo se manifestado, posteriormente, por meio do acórdão 809/2014⁸⁶, no sentido de que não houvera cumprimento integral do que havia sido determinado. As informações prestadas pela RFB e pelo MF foram no sentido de que não haviam sido concluídos os estudos sobre o assunto.

Em relação ao item “c”, o Ministro da Fazenda apresentou recurso, o que fez com que o TCU se manifestasse em 2012, proferindo o acórdão 3.437/2012⁸⁷ nos mesmos autos. O argumento do recorrente dava-se no sentido de que, ao art. 14, II, da LRF, deveria ser aplicada interpretação teleológica a fim de se entender como meramente exemplificativo o rol de compensações nele estabelecido e permitir, assim, que fossem utilizados, com essa finalidade, os ajustes de programação orçamentária ou o excesso de arrecadação. O Tribunal, no entanto, manteve seu posicionamento.

Especificamente quanto ao controle das políticas públicas veiculadas por meio de desonerações tributárias, o TCU, em 2011, por meio do acórdão 1.385/2011⁸⁸, proferiu decisão sobre os benefícios fiscais decorrentes da Lei Rouanet⁸⁹ (Lei 8.313/91). Durante a auditoria, referido órgão constatou, dentre outros, que (a) a desoneração foi equivocadamente mensurada⁹⁰; (b) não há acompanhamento concomitante à execução dos projetos beneficiados, conforme determinado em lei; (c) mesmo após a execução, não há avaliação final de todos os projetos, conforme também determinado em lei, tendo o Ministério da Cultura sistematizado uma verificação por amostragem; (d) não há fiscalização das normas legais que impedem a habilitação de projetos culturais de autores que tiveram suas prestações de contas rejeitadas, nem das que impedem doação ou patrocínio a pessoa ou instituição vinculada ao agente.

Ao final, foi recomendado ao Ministério da Cultura que estabelecesse uma metodologia para acompanhamento da execução e avaliação físico-financeira dos projetos culturais incentivados, bem como metas para redução do estoque de prestações de contas pendentes de análise. No ano seguinte, de acordo com o acórdão 2.766/2012⁹¹, o Ministério da Cultura ainda não havia implementado integralmente tais medidas, eis que teria acabado de publicar (pendente, portanto, de execução) instrução normativa com a metodologia para acompanhamento da execução e avaliação físico-financeira dos projetos culturais incentivados, bem como estaria em processo de realização de concurso público para contratação de servidores para análise das prestações de contas pendentes de análise. Não houve manifestação posterior do TCU sobre esse tema.

Também em 2011, o TCU voltou a se manifestar sobre o cumprimento do art. 14 da LRF, o que fez por meio do acórdão 3.137/2011⁹², que teve como objeto as desonerações tributárias instituídas por meio do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI)⁹³ (Lei 11.488/2007). Do processo legislativo, iniciado por meio da MP 351/2007, nada constava da mensagem encaminhada pelo Poder Executivo a respeito dos impactos orçamentários da medida. Do parecer emitido pela Comissão Mista, constava apenas a informação de que o programa estaria em consonância com as normas orçamentárias e que as perdas imediatas de receita para o ano de 2008 seriam compensadas, novamente, por meio de ajustes na programação orçamentárias. De acordo com o acórdão, os gastos para os anos de 2008 a 2011 superaram a casa dos R\$ 5 bilhões de reais.

⁸⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 809/2014 (Processo n. 012.606/2012-0)*. Brasília, 2014.

⁸⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.437/2012 (Processo n. 015.052/2009-7)*. Brasília, 2012.

⁸⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.385/2011 (Processo n. 018.011/2010-1)*. Brasília, 2011.

⁸⁹ Consistentes na permissão para que, dos valores a serem pagos pelos contribuintes a título de imposto sobre a renda, sejam deduzidos os patrocínios a programas culturais.

⁹⁰ O montante anual efetivo da renúncia de receita chegou a superar em 153,6% a estimativa da LDO e em 80,9% a estimativa do PLOA.

⁹¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 2.766/2012 (Processo n. 015.511/2012-0)*. Brasília, 2012.

⁹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.137/2011 (Processo n. 030.315/2010-7)*. Brasília, 2011.

⁹³ Que consistem na suspensão da exigência das contribuições para o PIS e para a COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda ou importação de maquinário e materiais de construção a serem incorporados em obras de infraestrutura, nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.

Durante a auditoria, referido órgão constatou, ainda, outros problemas relativos ao controle dessas políticas públicas, tais como (a) relativos aos sistemas de gerenciamento da aprovação dos projetos a serem implementados no programa; (b) deficiência em relação à implementação dos benefícios a todos os setores inicialmente planejados; (c) inexistência de acompanhamento da execução dos projetos de infraestrutura beneficiados. Ao final, foi recomendado aos Ministérios envolvidos (Minas e Energia, Transportes, Integração Nacional e Secretaria Especial de Portos) que implementassem sistema informatizado para gerenciamento da aprovação dos projetos relativos ao programa, bem como uma rotina de fiscalização concomitante e subsequente dos empreendimentos beneficiados. Em 2013, por meio do acórdão 73/2013⁹⁴, o TCU constatou que as medidas sugeridas não haviam sido totalmente implementadas.

Em 2013 e 2014, o TCU analisou programas de desoneração tributária veiculados pela Lei de Informática Nacional⁹⁵ (Lei 8.248/1991), pela Lei de Informática da Zona Franca de Manaus⁹⁶ (Lei 8.387/1991), pela Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital⁹⁷ (PADTVD) (Lei 11.484/2007), pela Lei do Bem⁹⁸ (Lei 11.196/2005) e pelo Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores⁹⁹ (Inovar-Auto) (Lei 12.715/2012)

Tais programas foram analisados inicialmente por meio de sessão e acórdão (acórdão 3.695/2013)¹⁰⁰ sigilosos, mas o cumprimento da decisão foi acompanhado pelo acórdão 1.905/2014¹⁰¹, por meio do qual foi possível identificar a constatação dos seguintes problemas: (a) ausência de planejamento das políticas de incentivo fiscal, considerada a inexistência de objetivos, indicadores, resultados ou metas devidamente estabelecidos; (b) ausência de monitoramento e avaliação do impacto das políticas no mercado; e (c) inexistência de divisão formal de competências e responsabilidades pela gestão dos programas. Ao final, foram estabelecidas recomendações referentes à sistematização dos processos de monitoramento dos resultados das políticas públicas desoneratórias implementadas e ao estabelecimento de competências e responsabilidades pela gestão dos programas.

Em 2014, o TCU fez uma auditoria (acórdão n. 1.205/2014)¹⁰² mais ampla para conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias do Poder Executivo federal, analisando as etapas de instituição, previsão, concessão, execução, avaliação e controle dos programas de desoneração tributária, de forma a permitir o mapeamento dos riscos intrínsecos aos órgãos gestores das renúncias de receita. A empreitada envolveu onze ministérios (gestores das principais políticas públicas financiadas por renúncias tributárias) e os órgãos centrais do Poder Executivo Federal (Ministério da Fazenda, Ministério do Planeja-

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 73/2013 (Processo n. 041.249/2012-7)*. Brasília, 2013.

⁹⁵ Que servia à capacitação do setor de informática e automação brasileiros por meio da redução das alíquotas do IPI às empresas que atuem nestas áreas, além da manutenção do crédito de IPI relativo a insumos empregados em processo aprovado pelo Ministério da Ciência. Em contrapartida, as empresas deviam investir parte do seu faturamento bruto em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação a serem realizadas no país.

⁹⁶ Política de capacitação do setor de industrialização de bens de informática específico da Zona Franca de Manaus. Trata-se da concessão de incentivos fiscais relativos a programas privados previamente aprovados pelo Poder Executivo.

⁹⁷ Dispõe sobre o e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS). Os programas servem de estímulo às indústrias de componentes eletrônicos semicondutores e de equipamentos para televisão digital, respectivamente. A desoneração tributária se dá por meio da redução de tributos incidentes sobre processo produtivo previamente aprovado pelo Poder Executivo, mediante investimento em atividades de pesquisa na área.

⁹⁸ Estabelecida para estimular variados setores da economia, de maneira a fomentar a inovação e a pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo. Os incentivos fiscais são consubstanciados na dedução dos gastos em atividades de pesquisa tecnológica da base de cálculo de tributos, redução de alíquotas incidentes sobre operação de aquisição de insumos e maquinário, depreciação acelerada desses bens, e isenção de impostos sobre a renda retido na fonte sobre remessas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas e patentes.

⁹⁹ Estabelecido para apoiar o desenvolvimento tecnológico e ambiental na produção de automóveis, consistindo em benefícios fiscais concedidos a empresas que desenvolvam a produção em território brasileiro.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.695/2013 (Processo n. 015.436/2013-6)*. Brasília, 2013.

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.905/2014 (Processo n. 015.436/2013-6)*. Brasília, 2014.

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8)*. Brasília, 2014.

mento, Orçamento e Gestão, Controladoria-Geral da União e Casa Civil da Presidência da República). Ao final, vinte problemas foram mapeados, dentre eles os seguintes: (a) ausência de normatização interna do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias; (b) deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre RFB e os órgãos gestores; (c) e ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor, incluindo as atividades desenvolvidas, os procedimentos de controle e de avaliação e as unidades por elas responsáveis.

Em relação aos problemas mapeados, foram expedidas diversas recomendações à Casa Civil da Presidência da República, como: (a) a utilização de instrumento legislativo adequado para instituição de renúncia de receita (lei específica); (b) a criação de renúncias de receitas com prazo de vigência preestabelecido; (c) o estabelecimento mecanismos de avaliação periódica dos benefícios estabelecidos. À RFB, foi recomendada a divulgação da metodologia utilizada para cálculo das estimativas de renúncia de receita. Aos Ministérios responsáveis pelos programas de estímulos veiculados por desonerações tributárias, foi recomendado que fossem estabelecidos objetivos indicadores e metas para cada um dos projetos sob sua supervisão.

Essas recomendações foram acompanhadas pelo TCU por meio do processo 033.150/2015-0, tendo esse órgão se manifestado posteriormente, por meio do acórdão 793/2016¹⁰³, no sentido de que as sugestões não estavam sendo implementadas. Na ocasião, o Tribunal recomendou ao Congresso Nacional que observasse as previsões do art. 14 da LRF no que tange aos projetos encaminhados pela Presidência da República e obrigou à RFB a informar semestralmente as medidas adotadas para cumprimento da determinação relativa à divulgação das metodologias por ela utilizadas.

Em 2018, o TCU passou a monitorar em conjunto as recomendações expedidas em todas as manifestações anteriores, notadamente aquelas que se encontravam pendentes de cumprimento, bem como cinco programas de benefícios tributários previamente selecionados¹⁰⁴. O resultado disso consta dos acórdãos 1.270/2018¹⁰⁵, 2.756/2018¹⁰⁶ e 1.112/2020¹⁰⁷, por meio do qual se declarou que: (a) ainda não haviam sido divulgadas pela RFB as metodologias de cálculo dos gastos tributários descritos no demonstrativo anualmente disponibilizado; (b) ainda havia sido implementada a sistematização dos procedimentos para tramitação e avaliação das propostas de desonerações tributárias novas, de forma a assegurar o cumprimento do art. 14 da LRF (estimativa prévia do impacto orçamentário-financeiro e, se for o caso, a descrição das medidas de compensação); e (c) persistiria uma lacuna quanto à distribuição das responsabilidades relativas à gestão e à avaliação das políticas públicas financiadas por renúncias de receitas. Nesse sentido, como encaminhamento, o TCU reiterou as recomendações já realizadas nos processos anteriores.

5 Considerações finais

Conforme visto, muitas políticas públicas sociais são veiculadas por meio de gastos tributários, na forma de tratamentos favorecidos a determinados setores da economia. A desoneração tributária, como se sabe, é sempre traduzida como um tratamento favorecido, mas esse favorecimento apenas pode existir quando servir ao alcance do interesse público, sob pena de configurar um privilégio odioso. Para que se impeçam

¹⁰³ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 793/2016 (Processo n. 033.150/2015-0)*. Brasília, 2016.

¹⁰⁴ “2. No âmbito deste trabalho, realizou-se monitoramento de deliberações constantes dos Acórdãos 747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016, todos do Plenário, baseado nos subitens 9.5.2 e 9.5.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (TC 012.606/2012-0) e no item 9.6 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150/2015-0). Além disso, foram realizadas cinco auditorias específicas em benefícios tributários selecionados, os quais possuem materialidade significativa (R\$ 43,7 bilhões), órgão gestor definido e contrapartidas sociais ou econômicas previstas em lei.” BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.270/2018 (Processo n. 015.940/2017-9)*. Brasília, 2018.

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.270/2018 (Processo n. 015.940/2017-9)*. Brasília, 2018.

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.270/2018 (Processo n. 015.940/2017-9)*. Brasília, 2018.

¹⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.112/2020 (Processo n. 006.625/2019-3)*. Brasília, 2020.

desvios de finalidade, necessário que se demonstre a eficiência da medida proposta, a possibilidade de se alcançar uma finalidade pública previamente estabelecida em comparação a um eventual gasto público direto na mesma área. Esta é, aliás, a orientação da OCDE: oferecer, sempre, a possibilidade de discussão da política desoneratória em face da política pública direta que pretende substituir.

Além disso, o ordenamento jurídico brasileiro prevê outros requisitos, como a projeção e avaliação anual das desonerações tributárias em vigor, bem como a comprovação da adequação da desoneração tributária a ser criada ou majorada com o orçamento vigente (ou a criação de mecanismos compensadores), para evitar o desequilíbrio orçamentário.

Além de processos transparentes de justificação prévia das medidas — que deveriam ser apresentados no processo de aprovação do projeto de lei instituidora ou majoradora da desoneração tributária e na qual se demonstraria a eficiência da medida em comparação a uma política pública direta —, é necessário, ainda, efetuar o controle e avaliação periódica das políticas públicas instituídas por meio de desonerações tributárias, como se faz (ou se deveria fazer) com qualquer outro projeto governamental que envolva uma atuação direta do Poder Público.

Como visto, com base nas análises acima apresentadas, nada disso é feito no Brasil em relação às políticas fiscais desoneratórias, a despeito de estarem elas cada vez mais presentes na realidade orçamentária brasileira.

Nesse sentido, o TCU constatou, com base em informações prestadas pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, que poucos são os casos em que os programas de desoneração tributária estão vinculados a uma política pública formal, composta de objetivos, indicadores e metas pré-definidos. O que assustou ainda mais foi perceber que muitos órgãos sequer entendem o gasto tributário como um meio de financiamento de política pública. Na prática, não existem estudos prévios das medidas desoneratórias adotadas, nem controle de sua eficiência, e isso abre espaço para influência dos interesses privados dos prestadores destes serviços no processo decisório público, o que viola a isonomia. Vale frisar que o Tribunal também constatou que o governo federal brasileiro não realiza nenhuma avaliação *a posteriori* dos programas de desoneração tributária

Além disso, sequer as regras orçamentárias previstas na CF/88 e na LRF são respeitadas.

Em relação à própria lei instituidora da desoneração tributária (que deve vir acompanhada da estimativa do impacto da medida, da comprovação de adequação orçamentária ou de medidas de compensação), tem-se que, na prática, a União, os Estados e os Municípios vêm concedendo incentivos tributários sem o cumprimento desses requisitos. O sintoma disso é o orçamento público federal desequilibrado, reiteradamente em déficit ou sem confiabilidade.

Em relação à estimativa orçamentária anual das receitas renunciadas (que deve constar do Anexo de Metas Fiscais da LDO,) tem-se uma generalizada violação da regra, que ocorre com base em mensurações genéricas e sem base quantitativa lógica. Há casos em que o número estimado é simplesmente lançado no projeto de lei ou de emenda, sem qualquer tentativa de explicação comprovação.

Com tantos problemas, é de se questionar as escolhas públicas pelas políticas fiscais desoneratórias realizadas pelo governo federal brasileiro para alcançar qualquer objetivo econômico ou social. Estas se encontram à margem de qualquer processo de planejamento, avaliação e controle. Por óbvio, não se pode, de antemão, asseverar a impossibilidade de se alcançar resultados positivos por meio desse instrumento e política fiscal, mas se pode afirmar que, da maneira que este vem sendo utilizado, sem respeito à legislação e sem constar formalmente de um projeto metodologicamente adequado de política pública, esses resultados positivos não serão alcançados.

Referências

- ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 84, p. 19-62, 2000.
- ALVARENGA, L. V.-B. Gastos Tributários Sociais – Como estamos? *Textos para discussão (Cede-UFF)*, Niterói, v. 64, 2012.
- BALDO, R. A. Democratização do orçamento público pela da legalidade, legitimidade e economicidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 1, p. 689-705, 2018. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4616/3502>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BARCELLOS, A. P. D. Políticas públicas e o dever de monitoramento: “levando os direitos a sério”. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 251-265, 2018. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294/3967> Acesso em: 20 jan. 2020.
- BARROS, S. R. D. Políticas públicas e o Poder Judiciário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 2, n. 2, p. 29-38, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1704>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BEGHIN, N. Gastos tributários sociais de âmbito federal: uma proposta de dimensionamento. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 47, p. 17-26, 2005.
- BOGOSSIAN, A. Levando o orçamento a sério como instrumento de controle de políticas públicas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 3, p. 178-198, 2015. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/3283> Acesso em: 20 jan. 2020.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dez. de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm Acesso em: 10 jan. 2019.
- BRASIL. *Lei n. 11.578, de 26 de novembro de 2007*. Dispõe sobre a transferência obrigatória de recursos financeiros para a execução pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de ações do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, e sobre a forma de operacionalização do Programa de Subsídio à Habitação. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11578.htm Acesso em: 24 nov. 2020.
- BRASIL. *Parecer da Comissão Mista do Congresso Nacional n. 11/2012*. Aprova a MPV n. 563/2012. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1016757&filename=PAR+11+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012 Acesso em: 10 jan. 2019.
- BRASIL. *Projeto de Emenda na Comissão n. 181/2012 à Medida Provisória n. 563/2012*. Dá nova redação à MPV 563/2012. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1011003&filename=EMC+181/2012+MPV56312+%3D%3E+MPV+563/2012 Acesso em: 10 jan. 2019.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2018*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf> Acesso em: 10 jan. 2019.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2019*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf> Acesso em: 09 out. 2018.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos gastos tributários - PLOA 2020*. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf> Acesso em: 09 out. 2018.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Gastos Tributários – Bases Efetivas – 2015 (Série 2013 a 2018)*. Disponí-

vel em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas>. Acesso em: 09 out. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.112/2020 (Processo n. 006.625/2019-3)*. Brasília, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014 (Processo n. 018.259/2013-8)*. Brasília, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.270/2018 (Processo n. 015.940/2017-9)*. Brasília, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.385/2011 (Processo n. 018.011/2010-1)*. Brasília, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.690/2007 (Processo n. 010.107/2007-8)*. Brasília, 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.905/2014 (Processo n. 015.436/2013-6)*. Brasília, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 2.756/2018 (Processo n. 029.350/2017-4)*. Brasília, 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.137/2011 (Processo n. 030.315/2010-7)*. Brasília, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.437/2012 (Processo n. 015.052/2009-7)*. Brasília, 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 3.695/2013 (Processo n. 015.436/2013-6)*. Brasília, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 674/1998 (Processo n. 022.902/1994-5)*. Brasília, 1998.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 747/2010 (Processo n. 015.052/2009-7)*. Brasília, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 793/2016 (Processo n. 033.150/2015-0)*. Brasília, 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 809/2014 (Processo n. 012.606/2012-0)*. Brasília, 2014.

BUCCI, M. P. D. Controle judicial de políticas públicas: possibilidades e limites. *Fórum Administrativo – Direito Público – FA*, Belo Horizonte, v. 9, p. 7-16, 2009.

BUCCI, M. P. D. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2017.

BUCCI, M. P. D. Políticas públicas e direito administrativo. *Revista de informação legislativa*, v. 34, n. 133, p. 89-98, 1997.

BUFFON, M.; BASSANI, M. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. *Revista da AJURIS*, v. 40, n. 130, p. 245-280, 2013.

CALIENDO, P. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARVALHO, F. L. L.; RODRIGUES, R. S. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, v. 18, n. 71, p. 225-248, jan./mar. 2018.

CASTRO, J. R. P. D. *“Ativismo de contas”*: controle das políticas públicas. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO, Rio de Janeiro, 2015.

CORREIA NETO, C. D. B. *O avesso do tributo*: incentivos fiscais e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CUNDA, D. Z. G. Controle de políticas públicas pelos tribunais de contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 1, n. 2, p. 111-147, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1270/1273> Acesso em: 20 jan. 2020.

FERRAZ JR., T. S. Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. *Revista Dialética de Direito*, São Paulo, n. 92, p. 63-67, 2003.

- FREITAS, J. *Direito fundamental à boa gestão pública*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GARCIA, F.; SACHSIDA, A.; CARVALHO, A. X. Y. D. Impacto da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego: novas evidências. *Texto para discussão (IPEA)*, Rio de Janeiro, v. 2.357, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1 Acesso em: 10 out. 2018.
- GARCIA, V. *A promoção dos direitos humanos e as desonerações tributárias: uma análise da política fiscal desoneratória brasileira sob a égide da Constituição Federal de 1988*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019.
- GOMES, E. C. D. S. *O direito dos gastos públicos no Brasil*. São Paulo: Almedina Brasil, 2015.
- HARADA, K. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. *Âmbito Jurídico*, v. 94, 2011.
- HENRIQUES, É. F. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- IOCKEN, S. N. Avaliação de políticas públicas: instrumento de controle e garantia da qualidade do gasto público. *Revista TCMRJ*, Rio de Janeiro, v. 53, p. 4-9, fev. 2013. Disponível em: http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/10509/REVISTA_TCMRJ_53.pdf Acesso em: 14 maio 2020.
- LIMA, A. N. D. *Renúncias fiscais da União: estudo técnico*. 2017. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/32419/renuncia_fiscal_lima.pdf?sequence=1. Acesso em: 14 maio 2020.
- LUKIC, M. D. S. R. Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. *Sequência*, Florianópolis, v. 71, p. 197-220, dez. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552015000200197&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 02 out. 2018.
- NÓBREGA, M. *Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- NUNES, A. L. T.; COUTINHO, N. C.; LAZARI, R. J. N. D. Políticas públicas e ativismo judicial: o dilema entre efetividade e limites de atuação. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. especial, p. 208-222, 2015. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/viewFile/3119/pdf> Acesso em: 20 jan. 2020.
- OLIVEIRA, E. L. D. O direito financeiro, tributário e políticas públicas: uma análise conjunta além do texto legal. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 2, n. 1, p. 37-51, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1585> Acesso em: 20 jan. 2020.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *OECD Best Practices for Budget Transparency*. 2002. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> Acesso em: 20 jan. 2020.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010.
- PAES, N. L. Os gastos tributários e seus impactos sobre o desempenho da saúde e da educação. *Revista Ciência & Saúde Coletiva*, v. 19, 2014.
- PAIVA, P. A. D. S.; LIMA, A. A. B. D. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 449-471, 2019. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5379/pdf> Acesso em: 20 jan. 2020.
- PELLEGRINI, J. A. Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. *Texto para*

discussão (Senado Federal), Brasília, v. 159, out. 2014.

PIRES, M. C. D. C. Política fiscal e ciclos econômicos no Brasil. *Economia Aplicada*, v. 18, n. 1, p. 69-90, mar. 2014. Disponível em: www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502014000100004&lng=en&nrm=iso Acesso em: 02 jun. 2020.

PUREZA, M. E. M. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos públicos*. Brasília: Câmara Legislativa, 2007.

REYMÃO, A. E. N.; CAÇAPIETRA, R. D. S. Políticas públicas e a concretização de direitos sociais: tomada de decisão, arquitetura de escolhas e efetividade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 542-566, 2018. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5329>. Acesso em: 20 jan. 2020.

SANTA HELENA, E. Z. *Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários*. Brasília: Edições Câmara, 2009.

SILVA, L. J. D. Controle judicial das políticas públicas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 191-218, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/1221> Acesso em: 20 jan. 2020.

SILVA, R. M. D. Ativismo judicial e controle de políticas Públicas. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 7, n. 1, p. 13-27, abr. 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4251/pdf> Acesso em: 20 jan. 2020.

SOUZA, S. L. D. N. S. D. Controle judicial das políticas públicas: perspectiva da hermenêutica filosófica e constitucional. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. especial, p. 223-237, 2015. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/viewFile/3116/pdf> Acesso em: 20 jan. 2020.

TORRES, R. L. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, R. L. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VALLE, V. R. L. D. *Direito fundamental à boa administração e governança: democratizando a função administrativa*. Tese (Pós-doutorado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2010.

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico www.rbpp.uniceub.br
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.