

REFERENCIAL DE CONTROLE DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS





REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

Ministro Bruno Dantas, Presidente em exercício
Ministro Walton Alencar Rodrigues
Ministro Benjamin Zymler
Ministro Augusto Nardes
Ministro Aroldo Cedraz
Ministro Vital do Rêgo
Ministro Jorge Oliveira
Ministro Antonio Anastasia

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Ministro Augusto Sherman
Ministro Marcos Bemquerer
Ministro Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva, Procuradora-Geral
Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral
Paulo Soares Bugarin, Subprocurador-Geral
Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador
Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador
Sergio Ricardo Costa Caribé, Procurador
Rodrigo Medeiros de Lima, Procurador

REFERENCIAL DE CONTROLE DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Brasília
2022

Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Referencial de controle de benefícios tributários / Tribunal de Contas da União.
– Brasília : TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022.
214 p.

Documento técnico que visa estabelecer uma estrutura de critérios comuns para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários, orientando e sistematizando ações de controle, de modo a contribuir para a melhoria do desempenho e resultados das políticas públicas, por meio do aprimoramento de seus processos de formulação, implementação e avaliação.

1. Incentivo fiscal. 2. Renúncia de recita. 3. Políticas públicas - financiamento. 4. Administração pública - governança. 5. Administração pública - controle. 6. Accountability pública. 7. Controle externo. I. Título.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

Documento técnico que visa estabelecer uma estrutura de critérios comuns para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários, orientando e sistematizando ações de controle, de modo a contribuir para a melhoria do desempenho e resultados das políticas públicas, por meio do aprimoramento de seus processos de formulação, implementação e avaliação.

REFERENCIAL DE CONTROLE DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Brasília
2022

SUMÁRIO

Lista de Siglas	7
Lista de Figuras	9
Lista de Quadros	9
Apresentação	10
1 Contextualização	13
1.1 Conceito de benefício tributário ao qual o referencial é aplicável	14
1.2 Análise dos conceitos relacionados aos benefícios tributários	15
1.3 Metodologia do Referencial	41
2 Referencial de Controle de Benefícios Tributários	45
2.1 Análise de alternativas e tomada de decisão	47
2.2 Desenho	64
2.3 Estruturação da governança e gestão	110
2.4 Alocação e gestão de recursos afetos ao benefício tributário	151
2.5 Operação e Monitoramento	164
2.6 Avaliação	174
Considerações finais	189
Referências	191

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ASMC	Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CMAP	Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas
CMAS	Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União
CRS	<i>Congress Research Service</i>
CTN	Código Tributário Nacional
DGT	Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária
Eurosai	<i>European Organization of Supreme Audit Institutions</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAO	<i>Government Accountability Office</i> dos EUA
GPRAM	Lei de Modernização do Desempenho e dos Resultados do Governo dos EUA
HMT	<i>Her Majesty's Treasury</i> do Reino Unido
IBP	<i>International Budget Partnership</i>
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
Intosai	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativos a títulos imobiliários
IPC	Instrução de Procedimentos Contábeis da STN
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IVA	Imposto de Valor Agregado
JCT	Comissão Conjunta de Tributação do Congresso dos EUA
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (extinto)
ME	Ministério da Economia

NAO	<i>National Audit Office</i> do Reino Unido
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
OTS	<i>Office of Tax Simplification</i> do Reino Unido
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
RCBT	Referencial de Controle de Benefícios Tributários
RCPP	Referencial de Controle de Políticas Públicas
Recine	Regime Especial de Tributação para Desenvolvimento da Atividade de Exibição Cinematográfica
Reporto	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
Retid	Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
STR	Sistema Tributário de Referência
TARC	<i>Tax Administration Research Centre</i> do Reino Unido
TCU	Tribunal de Contas da União
TEC	Tarifa Externa Comum
UE	União Europeia
ZFM	Zona Franca de Manaus

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Aplicação do RCBT nos benefícios tributários.....	20
Figura 2: Blocos de controle no ciclo de políticas públicas.....	36
Figura 3: Conteúdo dos Blocos de Controle.....	37
Figura 4: Quantidade de gastos tributários vigentes.....	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Vantagens e desvantagens dos benefícios tributários e do suporte direto.....	45
Quadro 2: Itens de verificação – análise de alternativas e tomada de decisão.....	51
Quadro 3: Dimensões relacionadas ao desenho dos incentivos tributários a P&D.....	73
Quadro 4: Itens de verificação – desenho.....	90
Quadro 5: Itens de verificação – estruturação da governança e gestão.....	128
Quadro 6: Itens de verificação – alocação e gestão de recursos.....	140
Quadro 7: Itens de verificação – operação e monitoramento.....	148
Quadro 8: Itens de verificação – avaliação.....	159

APRESENTAÇÃO

Os recursos públicos são a principal fonte de financiamento de políticas governamentais. Porém, nem sempre o Estado trata de questões afetas a problemas da sociedade mediante despesas orçamentárias. Em muitos casos, o fim é alcançado por meio de renúncias de receita, deixando de arrecadar os tributos ao conceder benefícios tributários a atores privados.

Entretanto, historicamente tais instrumentos, chamados de gastos indiretos, não têm recebido a mesma atenção que os diretos por parte do Executivo, Controle, Parlamento ou da sociedade em geral. Os benefícios tributários carecem de estruturas de gestão e governança, *accountability* e transparência, avaliação e monitoramento em medida maior do que os recursos públicos alocados mediante processo orçamentário.

Considerando o papel atribuído pela Constituição Federal ao controle externo para fiscalizar a Administração Pública e a renúncia de receitas, além da necessidade de aprimorar a atuação do Tribunal de Contas da União, elaborou-se este documento para orientar e sistematizar a avaliação das políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários.

O Referencial de Controle de Benefícios Tributários é mais uma iniciativa do TCU com o objetivo de fornecer às suas equipes de auditoria subsídios para a realização de trabalhos de fiscalização mais robustos, alicerçados em critérios e boas práticas reconhecidos nacional e internacionalmente.

Busca-se aqui complementar o Referencial de Controle de Políticas Públicas, ao apresentar aspectos específicos relacionados com incentivos fiscais, utilizando-se, para tanto, a mesma estrutura daquele guia, baseada em blocos de avaliação que seguem o ciclo de políticas públicas.

Esperamos, portanto, que a aplicação deste Referencial, tanto por auditores do TCU quanto por servidores do Executivo e do Legislativo, contribua para ações públicas mais efetivas, com benefícios tributários mais bem formulados, implementados e avaliados.

Ministro Bruno Dantas

Presidente do Tribunal de Contas da União em exercício

1

CONTEXTUALIZAÇÃO

O Estado possui diferentes alternativas de ação quando busca solucionar um problema da sociedade. Por exemplo, diante de um contexto de fome e desnutrição, o governo pode optar por adquirir alimentos e distribuir em comunidades carentes, pode celebrar convênios com entidades sem fins lucrativos, pode realizar transferências de renda ou pode reduzir os impostos sobre produtos alimentícios com vistas a reduzir seu preço e facilitar o acesso.

A finalidade principal da tributação é a arrecadação de recursos para financiar as atividades governamentais. Todavia, os tributos também são utilizados para se alcançar outros fins. De um lado, podem desincentivar determinados comportamentos ou o consumo de bens específicos, tornando seu custo maior por meio de um aumento de tributo; de outro podem incentivar comportamentos dos agentes privados, favorecer setores econômicos ou compensar os contribuintes pela não prestação de um serviço ou entrega de um bem sob responsabilidade estatal. Quando os tributos são usados para se alcançar objetivos diferentes da arrecadação de receita pública, nasce a extrafiscalidade.

Este Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RCBT) aplica-se ao controle e a fiscalização dos benefícios tributários quando utilizados como instrumentos de promoção de objetivos de políticas públicas, no tratamento estatal de problemas públicos. Dessa forma, empresta a estrutura do Referencial de Controle de Políticas Públicas (RCP) do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), pois considera que os benefícios tributários seguem em boa medida a mesma lógica e estrutura das políticas públicas financiadas por recursos originários do orçamento público e devem ser controlados e fiscalizados a partir de uma racionalidade muito semelhante.

O referencial está dividido em dois capítulos. Neste primeiro, apresenta-se uma contextualização do tema, com o conceito de benefício tributário e a delimitação do escopo deste referencial. Então, discorre-se acerca da metodologia utilizada na construção deste referencial e suas possíveis formas de aplicação.

No segundo capítulo, são apresentados os critérios para controle e avaliação dos benefícios tributários, de acordo com as etapas, as funções e os papéis verificados no processo de políticas públicas, ou seja, as boas práticas a serem adotadas desde a análise de alternativas e formulação da política até sua implementação e avaliação.

1.1 CONCEITO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO AO QUAL O REFERENCIAL É APLICÁVEL

A partir dos elementos essenciais da definição de benefício tributário, sem objetivar estabelecer uma nova definição para tais instrumentos, mas sim delimitar quais desonerações tributárias são passíveis de avaliação como instrumentos de implementação de política pública, propõe-se a seguinte delimitação dos benefícios tributários aos quais o presente referencial é aplicável:

São passíveis de avaliação como instrumentos de implementação de políticas públicas, a partir dos critérios e orientações propostos neste Referencial de Controle de Benefícios Tributários, as medidas de desoneração tributária que possuem caráter extrafiscal, ou seja, o uso do sistema tributário com objetivos diferentes da arrecadação de receitas tributárias. Tais instrumentos buscam promover comportamentos específicos nos contribuintes, incentivar setores econômicos delimitados ou compensar o não provimento de bens e serviços sob a responsabilidade do Estado, e constituem instrumentos alternativos aos gastos diretos ou à regulação, ainda que tais medidas não representem uma redução global da receita pública ou que não caracterizem desvios ao sistema tributário de referência.

1.2 ANÁLISE DOS CONCEITOS RELACIONADOS AOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Diferentes expressões são utilizadas para designar o uso do sistema tributário para promover objetivos de políticas públicas, entre as quais podem ser citadas: benefício fiscal, incentivo fiscal, privilégio fiscal, benefício tributário, gasto tributário, desoneração, subsídio, renúncia de receita, despesa fiscal, despesa tributária, auxílio, alívio, estímulo etc.

Tais expressões não possuem contornos muito claros, seja na legislação, seja na literatura. Em diversas passagens, a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) utiliza, sem uniformidade, tais expressões. Por exemplo, no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, é definido que compete aos estados e ao Distrito Federal regular a forma como “isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Para Barbosa (2012, p.91) “repetidos dispositivos remetem a ‘incentivos e benefícios fiscais’, como se tratasse de fenômenos jurídicos distintos, mas não oferece qualquer critério para a diferenciação”.

Já inciso I do art. 151 veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que conceda tratamento preferencial a determinado estado, mas excepciona a instituição de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. A expressão “incentivos fiscais” não é delimitada, não demonstra se está restrita a incentivos tributários ou se abarca benefícios financeiros e creditícios.

Segundo o 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.

Isenção, remissão e anistia são tipos de benefícios tributários, assim como os benefícios tributários, creditícios e financeiros são tipos de subsídios. Para Martins (1988), houve por parte do constituinte, quando da elaboração do texto do §6º do art. 165,

uma certa imprecisão nos termos utilizados. Segundo o autor, “subsídios são benefícios, e os benefícios são subsídios”. Subsídios e benefícios seriam, por extensão, sinônimos, dispensando-se uma diferenciação que, a seu ver, seria insubsistente.

A mesma falta de unicidade dos conceitos é encontrada na jurisprudência. Segundo Henriques (2009, p.12) o “Superior Tribunal de Justiça não dispensa o tratamento esperado à conceituação da expressão ‘benefício fiscal’. Com frequência, nos mais variados acórdãos, os termos ‘incentivo fiscal’, ‘incentivo’, ‘benefício fiscal’ e ‘isenção’ são empregados como sinônimos”.

Tal falta de clareza normativa quanto aos instrumentos de auxílio estatal por meio do sistema tributário é prejudicada também pela ausência, no ordenamento brasileiro, de uma norma geral acerca de tais instrumentos. Em Portugal, por exemplo, o Decreto-Lei 215/1989 instituiu o “Estatuto dos Benefícios Fiscais”, que define benefício fiscal como “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Tal definição apresenta um dos principais critérios utilizados neste referencial para a delimitação de seu escopo: a existência de um objetivo extrafiscal, ou um objetivo de política pública, que deve visar o tratamento de um problema público. A seguir, são analisados alguns desses conceitos e como eles se enquadram dentro do escopo deste referencial.

CONCEITOS MAIS AMPLOS: SUBSÍDIOS, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Para se compreender melhor o conjunto de expressões utilizadas para se referir aos instrumentos de suporte estatal por meio do sistema tributário, parte-se primeiro dos conceitos mais amplos, para então serem analisados os instrumentos mais específicos.

No grupo de conceitos mais amplos está o de subsídio. Para Leeuw (2010, p.77),

Um subsídio é definido como a transferência condicional de fundos pelo governo para (ou em benefício de) outra parte com a finalidade de influenciar o comportamento dessa parte com o objetivo de alcançar algum nível de atividade ou provisão. Uma primeira característica dos subsídios é que o próprio governo não realiza as atividades, mas procura atingir seus objetivos influenciando o comportamento dos beneficiários dos subsídios.

Não há definição legal de subsídio no direito brasileiro. Uma norma internacional incorporada à legislação brasileira é o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), celebrado na Rodada do Uruguai da Organização Mundial de Comércio, promulgado pelo Decreto 1.355, de 30/12/1994.

A definição de subsídio no ASMC tem como um de seus elementos essenciais a concessão de uma vantagem a um particular pelo ente público e abrange:

- Contribuições financeiras;
- Transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo garantias de empréstimos);
- Perdão de receitas públicas devidas ou que deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);
- Fornecimento de bens ou serviços além daqueles destinados a infraestrutura geral ou quando adquire bens;
- Suporte de preço ou de renda, que opera direta ou indiretamente para aumentar as exportações ou reduzir as importações de qualquer produto.

O governo brasileiro publica anualmente o Orçamento de Subsídios da União, que apresenta a seguinte definição (BRASIL, 2021, p.4):

Subsídio é um instrumento de política pública que visa reduzir o preço ao consumidor ou o custo ao produtor. Na União, há subsídios tanto no lado da despesa (subsídios ou benefícios financeiros e creditícios), quanto no lado da receita (subsídios ou benefícios tributários). Sob a ótica macroeconômica, subsídio governamental constitui assistência de natureza financeira, creditícia ou tributária, que

visa fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado, ou ainda, reduzir desigualdades sociais e regionais.

Portanto, os subsídios são classificados em três tipos de benefícios: financeiros, creditícios e tributários. Já a “Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais” da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, BRASIL, 2020, p.8) define “benefícios fiscais” da seguinte forma:

Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais.

Portanto, os benefícios fiscais também seriam divididos em três tipos: financeiros, creditícios e tributários. Verifica-se que os órgãos governamentais ligados ao Ministério da Economia utilizam as expressões “benefício fiscal” e “subsídios” de forma sinônima.

Já a expressão incentivo fiscal é citada na CF/1988 ao lado de benefício fiscal como um instrumento separado. Porém, como visto acima, para Barbosa (2012) a Carta Magna não apresenta nenhum critério para a diferenciação dos dois instrumentos. A legislação infraconstitucional também utiliza as duas expressões de forma conjunta, como no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2001), que regula a instituição de “incentivo ou benefício de natureza tributária”. Para Machado (2015, p.508), tais expressões podem ser consideradas como sinônimos:

Os incentivos, benefícios e alívios fiscais são instrumentos de intervenção do Estado na economia, mediante o uso da função extrafiscal dos tributos, através dos quais estimula ou desestimula a prática de determinadas condutas, no sentido de atender a interesses juridicamente protegidos, podendo ser usados como sinônimos.

Machado (2015, p.508) considera o termo “fiscal” como associado à esfera tributária, diferentemente da IPC STN 16/2020, que amplia o escopo dos benefícios fiscais também para os benefícios creditícios e financeiros. Neste referencial, segue-se o entendimento da STN e considera-se que as expressões benefícios, incentivos e alívios fiscais, juntamente com subsídios, são sinônimos e podem ser vistas como conceitos mais amplos, que abarcam a variedade de auxílios estatais e que, portanto, vão além do sistema tributário, abrangendo também benefícios financeiros e creditícios. A seguir são apresentadas as definições dos três tipos de benefícios da IPC STN 16/2020:

- **Benefícios tributários:** são disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros. Assim, o benefício está disponível somente aos contribuintes que possam se beneficiar com a redução da sua base de contribuição. São as desonerações de imposto, taxa ou contribuição, autorizada por dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região.
- **Benefícios financeiros:** são disposições preferenciais da legislação que concedem subsídios ou subvenções na forma de desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como da assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do ente da Federação, cujos valores constam do orçamento.
- **Benefícios creditícios:** disposições preferenciais da legislação que criam gastos (implícitos) decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas que emprestem recursos públicos a taxa de juros inferior ao custo de captação do respectivo ente da Federação, mensurados pela diferença entre o custo total dos encargos financeiros cobrados aos beneficiários e o custo total de captação por parte do ente dos recursos públicos correspondentes.

Este referencial é aplicável ao controle e a fiscalização dos benefícios tributários, ou seja, os instrumentos de políticas públicas que visam tratar problemas públicos por meio da redução do gravame relativo a um tributo. Entretanto, muitas das orientações para o controle dos benefícios tributários são aplicáveis também aos benefícios financeiros e creditícios, pois estes também constituem instrumentos de implementação de políticas públicas.

BENEFÍCIO X RENÚNCIA DE RECEITA

Conceitos como incentivos fiscais, benefícios tributários, isenções, renúncia de receita, entre outros são usados de diferentes formas de acordo com a perspectiva daquele que o emprega. Por exemplo, Celso de Barros Correia Neto (2013, p.57) analisa a diferença de perspectiva entre o direito tributário e o direito financeiro no que concerne às desonerações fiscais, afirmando que tal conceito encontra-se dividido entre esses dois setores do ordenamento jurídico.

De um lado, na perspectiva do Direito Tributário, o foco está sobre os institutos fiscais – tais como isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo – que são utilizados com a finalidade de indução de comportamentos por meio do sistema fiscal e sobre as normas que compõem o regime jurídico aplicável.

De outro lado, na perspectiva do Direito Financeiro, o interesse está sobre a repercussão que tais medidas tributárias podem ter nas finanças e nos orçamentos públicos. Segundo o autor, “o primeiro ponto de vista remete ao conceito de incentivo ou benefício fiscal; o segundo, ao de renúncia de receita, gasto tributário ou despesa fiscal. De ambos os lados, fala-se sobre o mesmo objeto, mas fala-se de forma diferente” (CORREIA NETO, 2013, p.58).

Podem-se citar ainda outras perspectivas, como a do Direito Econômico, que analisa o impacto dos benefícios fiscais sobre a concorrência e o princípio da neutralidade.

Para Correia Neto (2013), quando o Estado utiliza sua competência de desonerar determinados contribuintes buscando incentivar alguma conduta, já não se trata mais apenas de resguardar interesse privado do contribuinte contra a tributação indevida, excessiva ou exigida a destempo. No lugar do conflito entre fisco e contribuinte, surge a cooperação, e a norma tributária se torna um instrumento jurídico de indução de comportamentos e transformação da realidade social. Por isso, segundo o autor, “no estudo do tema, mais do que destacar apenas a forma e a intensidade que a regra de incentivo opera em relação ao dever fiscal, é fundamental verificar também a maneira como afeta a arrecadação fiscal e a conduta dos destinatários legais” (CORREIA NETO, 2013, p.247).

Juntamente com essa divisão entre os dois tipos de ordenamento jurídico, verifica-se uma distinção no emprego dos termos. Enquanto no direito tributário os termos reme-

tem a aspectos positivos, em que o Estado concede algo de bom para o contribuinte – como “incentivos”, “benefícios”, “favores”, “alívios”, “estímulos”, “desonerações” e “exonerações” –, no direito financeiro são utilizadas expressões de conotação mais negativa – como “gasto tributário”, “renúncia de receita” ou “despesa fiscal”.

Neste referencial, os termos benefício e renúncia de receita tributária são tratados como equivalentes, diferenciando-se apenas pela perspectiva analisada. Por conseguinte, fazem parte do escopo deste referencial os instrumentos que instituem benefícios a um grupo específico de contribuintes, buscando incentivar determinadas condutas ou setores econômicos, ou ainda com objetivos sociais ou compensatórios pela não prestação de um serviço público, concretizados por meio de renúncia de uma receita, que terá como efeito nas contas públicas a redução da arrecadação. Porém, ainda que não haja a efetiva redução na arrecadação, medidas tributárias que favoreçam contribuintes específicos também se inserem no escopo de avaliação, como será analisado adiante.

GASTOS TRIBUTÁRIOS

Uma das expressões que sintetizam a importância de considerar o uso do sistema tributário para promoção de objetivos de política pública é a de “gastos tributários”, cunhada por Stanley S. Surrey (1973) como “*tax expenditures*”. O autor buscava ressaltar o fato de que isenções, exclusões, deduções e outros benefícios fiscais eram métodos de prestação de assistência financeira pelo governo, e que seriam, em verdade, gastos governamentais realizados por meio do sistema tributário.

Assim, na visão do autor, quando o governo institui uma isenção tributária para incentivar, por exemplo, o uso de energias renováveis, seria equivalente a realizar um gasto orçamentário.

Desta feita, ao invés de utilizar uma despesa prevista no orçamento público, os governos utilizam benefícios tributários como forma de alcançar determinado objetivo socialmente relevante. O conceito foi desenvolvido novamente por Surrey em 1979 (SURREY; MCDAINEL, 1979, p. 5), propondo a definição de gasto tributário como um:

desvio da estrutura tributária normal, desenhado para favorecer uma indústria, atividade ou classe de pessoas em particular. Subsídios tributários ocorrem de muitas formas, tais como exclusões permanentes de renda, deduções, diferimentos de obrigações fiscais, créditos contra impostos ou taxas especiais. Qualquer que seja sua forma, esses desvios da estrutura do imposto de renda “normativa” representam essencialmente gastos do governo para as atividades ou grupos favorecidos através do sistema tributário, e não através de doações diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental.

Dois elementos desta definição podem ser apontados como basilares para o conceito de gasto tributário. De um lado, ele constitui uma forma de o governo executar programas governamentais, uma alternativa ao gasto direto para se atingir os objetivos públicos. Do outro lado, representa desvios à estrutura legal dos tributos, ao Sistema Tributário de Referência (STR), chamado também de *benchmark* ou *baseline*.

Esses dois elementos podem ser observados em definições de gasto tributário, como a de Kraan (2004, p.130), para quem “um gasto tributário pode ser definido como uma transferência de recursos públicos que é obtida pela redução das obrigações tributárias com relação a um imposto de referência, ao invés de uma despesa direta”. Também estão presentes na definição de gasto tributário da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB; BRASIL, 2020, p.7):

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

O primeiro elemento significa que o gasto tributário é mais do que uma simples redução na arrecadação da receita pública, ele constitui um gasto governamental. Para Surrey (1973, p.6):

O conceito de gasto tributário considera essencialmente estas provisões especiais como sendo compostas por dois elementos: o pagamento de imposto na entrada que teria sido feito na ausência da provisão especial (todo o resto permanecendo o mesmo) e a despesa simultânea desse pagamento como uma subvenção direta para a pessoa beneficiada pela disposição especial. A isenção, dedução ou outro tipo de benefício fiscal é entendido como um processo combinado de pagamento assumido do imposto devido pelo contribuinte envolvido e uma apropriação pelo governo de uma despesa feita a esse contribuinte no valor da dedução em seu pagamento de imposto real do pagamento assumido - isto é, a redução de imposto fornecida pela provisão especial.

Howard (1997, p.3) afirma que a maioria dos especialistas em finanças públicas consideram os gastos tributários “conceitualmente equivalentes” aos gastos diretos, eles veem “os gastos tributários como uma troca simultânea de dinheiro: os contribuintes passam um cheque ao governo pela sua responsabilidade fiscal total, e o governo emite um cheque para cobrir as atividades isentas de impostos”. Segundo a Comissão Conjunta de Tributação do Congresso dos EUA (JCT, 2018, p.2):

As provisões especiais de imposto de renda são chamadas de gastos tributários porque podem ser análogas a programas de desembolso direto e podem ser consideradas meios alternativos de atingir objetivos de política orçamentária semelhantes. Os gastos tributários são semelhantes aos programas de gastos diretos que funcionam como direitos para aqueles que atendem aos critérios estatutários estabelecidos.

Segundo a SRFB (BRASIL, 2020, p.7), os gastos tributários podem ter dois tipos de objetivos: “caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”.

No primeiro grupo pode ser classificada a dedução de despesas médicas do imposto de renda: uma vez que o governo não teria condições de prover um sistema de saúde público efetivamente universal, ele permite que as pessoas deduzam despesas com saúde feitas na rede privada. No segundo grupo estão incentivos fiscais como a Zona Franca de Manaus, que concede benefícios tributários para as empresas que se instalem na região.

O segundo elemento do conceito de gasto tributário consiste no desvio ao Sistema Tributário de Referência. Existem provisões que reduzem o valor a ser pago pelo contribuinte que são definidas pela própria legislação tributária e que não devem ser consideradas como gasto tributário, pois não cabe ao governante decidir pela arrecadação ou não de tais tributos, o próprio legislador já retirou determinados grupos de contribuintes ou transações do escopo da tributação. Ou seja, tais provisões fazem parte do Sistema Tributário de Referência daquele tributo.

Por exemplo, um dos princípios do sistema tributário é o da progressividade, segundo o qual a tributação deve aumentar em paralelo à renda – extratos mais ricos da população deveriam arcar com parcelas maiores da arrecadação. Quando os contribuintes de menor renda pagam alíquotas menores de imposto de renda, ou sequer recolhem tributo até dentro de determinada faixa salarial, este benefício não é considerado um gasto tributário, pois se insere dentro da regra do STR do imposto de renda.

Já outras provisões são instituídas pelo governo para promover determinado objetivo de política pública, e não a um objetivo ou princípio inerente ao STR, e por isso são considerados gastos tributários. Para a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2010a, p. 12), “a maior parte dos especialistas concordam que os elementos estruturais de um sistema tributário não devem ser registrados como gastos tributários, enquanto aspectos ‘programáticos’ devem ser”.

É importante ressaltar que o conceito de gasto tributário no Brasil não é um conceito previsto na legislação, pois não há definição na Constituição Federal ou em norma legal. Tanto a Carta Magna, quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar 101/2001) e outras normas falam em conceitos como incentivos ou benefícios tributários, ou ainda subsídios, que são mais amplos que o conceito de gasto tributário.

O conceito de gasto tributário foi elaborado pela Receita Federal para fins de transparência e comparação internacional, e não para atendimento à uma exigência legal específica. O órgão utiliza critérios próprios para classificar determinada desoneração como gasto tributário.

Por exemplo, no conceito de gasto tributário da SRFB, utiliza-se como critério o longo prazo. Assim, diferimentos, que correspondem à postergação do pagamento do tributo, não são considerados gastos tributários, pois, apesar de ocorrer uma redução de receita no curto prazo, o valor será recolhido aos cofres públicos no longo prazo. O mesmo ocorre com a depreciação acelerada, instituto que permite às empresas deduzirem os custos de depreciação de suas máquinas e equipamentos em um prazo mais curto, pagando menos impostos no curto prazo. Tal valor acabará sendo recolhido no longo prazo, por isso não é considerado um gasto tributário.

Entretanto, na visão do controle externo das renúncias de receitas tributárias, ainda que o valor venha a ser recolhido no longo prazo, a instituição da medida trará um impacto no orçamento e na dívida pública no curto prazo, além de gerar um benefício para um grupo de contribuintes específico. Além disso, em muitos casos são medidas que fogem ao objetivo arrecadatório, configurando-se como instrumentos extrafiscais, devendo então ser avaliados como instrumentos de políticas públicas.

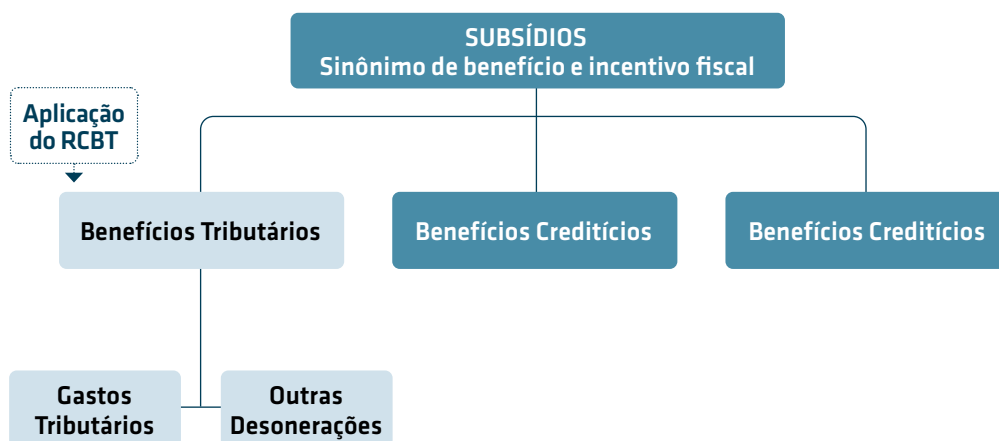
A SRFB publica o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT), que apresenta a estimativa de perda de arrecadação associada aos diversos gastos tributários na esfera federal. O DGT não se confunde com o demonstrativo regionalizado exigido pelo §6º do art. 165 da CF/1988, que deve abarcar não apenas os benefícios tributários, mas também os financeiros e creditícios, ou seja, os benefícios fiscais de forma geral.

O mesmo entendimento é aplicável ao atendimento do art. 14 da LRF, que exige que a instituição de benefício de natureza tributária seja acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário-financeiro. Ainda que um benefício tributário não seja classificado como gasto tributário pela SRFB e, por isso, não conste do DGT, sua instituição deverá atender ao art. 14 da LRF.

Neste referencial, optou-se por não se restringir à expressão “gastos tributários” justamente porque o conceito utilizado pela SRFB não abarca a totalidade dos benefícios

tributários, instrumentos que utilizam redução da carga tributária para promoção de objetivos de políticas públicas e que seriam passíveis de controle e fiscalização. A Figura 1 apresenta o escopo de aplicação deste RCBT:

Figura 1: Aplicação do RCBT nos benefícios tributários



Entende-se que a literatura acerca dos gastos tributários é aplicável ao controle dos benefícios tributários de maneira geral, principalmente as recomendações dos organismos internacionais como a OCDE, o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização das Nações Unidas (ONU), além de entidades superiores de fiscalização, como o *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos e o *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido. Assim, no restante deste referencial, quando utilizada a expressão gastos tributários, considera-se como aplicável ao conjunto de benefícios tributários de forma ampla.

BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Nesta seção, busca-se delimitar o conceito de benefício tributário aplicável a este referencial e que abarcará o conjunto de instrumentos passíveis de serem avaliados a partir das orientações aqui propostas. Ressalta-se que não está sendo proposto um novo conceito de benefício tributário, mas sim sendo especificadas as características

dos mecanismos de desoneração tributária que os configuram como instrumentos de implementação de políticas públicas e que devem ser avaliados como tais.

Em 1987, um grupo de trabalho do governo holandês estudou diversas definições de gastos tributários usadas em diferentes países. Dessas definições, o grupo distinguiu cinco possíveis critérios para definir o que seria um gasto tributário (ENDE; HABERHAM; e BOOGERT, 2003, p.134):

- Redução da receita tributária;
- Desvio do Sistema Tributário de Referência;
- Objetivo não fiscal de política pública;
- Convertibilidade em gasto direto;
- Número limitado de contribuintes.

Na opinião do grupo, os critérios objetivo não fiscal, convertibilidade em gasto direto e número limitado de contribuintes não deveriam fazer parte da definição de gasto tributário. Os outros dois elementos – redução da receita tributária e desvio ao STR – seriam suficientes para a identificação dos gastos tributários.

A redução da receita tributária demonstra que o gasto tributário é, na realidade, um subsídio disfarçado. Já o elemento desvio da estrutura tributária de referência destina-se a “referir-se da maneira mais neutra possível ao objetivo real da tributação: financiar os gastos do governo de tal forma que a carga tributária decorrente da mesma seja distribuída uniformemente (princípio da capacidade de pagamento)” (ENDE; HABERHAM; e BOOGERT, 2003, p.135).

Apesar dos três elementos excluídos pelo grupo não terem sido considerados essenciais para a definição de gasto tributário, eles são importantes para a melhor compreensão de sua natureza.

A LDO 2012, Lei 12.465/2011, em seu art. 89, definia os benefícios de natureza tributária e trazia ao menos quatro dos cinco critérios: objetivo não fiscal, desvio ao STR, número limitado de contribuintes e redução da receita:

§ 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indi-

retos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

O *Tax Administration Research Centre* (TARC, 2014), do Reino Unido, em documento referencial preparado para o *National Audit Office* (NAO), entidade superior de controle daquele país, define gasto tributário como:

Uma disposição fiscal significativamente motivada por um objetivo de política pública diferente de aumentar a receita que: reduza a receita ao diminuir o imposto para um grupo limitado ou selecionado de entidades tributáveis; pode ser substituído por um programa de despesas diretas; e não é de natureza administrativa ou motivado por um objetivo doméstico de dupla tributação.

Percebe-se na definição do TARC alguns dos elementos destacados acima: objetivo extrafiscal; redução da receita pública; grupo restrito de contribuintes; equivalência com um gasto direto. Verifica-se ainda que o principal critério para a classificação como gasto tributário é o objetivo de política pública, um objetivo extrafiscal, ou seja, diferente de aumentar a receita pública. Este é também o principal critério para enquadramento de determinada medida como um benefício tributário passível de ser enquadrado no escopo deste referencial.

A seguir são avaliados cada um desses cinco critérios em relação à aplicabilidade deste referencial.

Objetivo extrafiscal de política pública

Como exposto no início deste capítulo, o principal critério para inclusão de determinado benefício tributário no escopo deste referencial é a busca de objetivos extrafiscais de políticas públicas, ou seja, objetivos econômicos e sociais que não estão voltados para a arrecadação de receita pública.

Uma política pública é definida como o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos” (TCU, 2020a, p.25). Os benefícios tributários são vistos como equivalentes aos gastos diretos e são meios alternativos de se resolver os problemas da sociedade.

Segundo Secchi (2014, p.103):

Política pública é um conceito abstrato que se materializa por meios concretos: os instrumentos de política pública. Portanto, os instrumentos de política pública são meios disponíveis para a transformação das intenções contidas na política pública em ações para o enfrentamento do problema público”.

Para Bemelmans-Videc et. al., (1998, p.3) “os instrumentos de política pública são o conjunto de técnicas pelas quais as autoridades governamentais exercem seu poder na tentativa de garantir apoio e efetuar mudanças sociais”.

Quando os tributos são usados com objetivo diferente da arrecadação, ganha relevância sua extrafiscalidade. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2007, p.244-245):

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. [...] A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Segundo Geraldo Ataliba (1990, p. 233), a extrafiscalidade consiste “no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.

Segundo Luciano Amaro (2008, p.89), a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside no objetivo visado pela lei de incidência:

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias.

Por conseguinte, os tributos podem ser classificados, quanto ao objetivo, em fiscais ou extrafiscais. Fiscais são os tributos criados com o objetivo de arrecadar recursos para o Estado, de prover ao poder público os recursos necessários para suas atividades. Já os extrafiscais possuem objetivos diversos da arrecadação, visam “redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.” (OLIVEIRA, p. 115).

O grupo de trabalho holandês (ENDE; HABERHAM; e BOOGERT, 2003) não considerou este como um critério essencial para a definição de gasto tributário, pois entendeu que ele já estaria incorporado à definição do STR. Se uma determinada provisão não estivesse de acordo com o modelo *benchmark*, significaria que possui um objetivo não fiscal.

Entretanto, alguns tributos são criados justamente com objetivos econômicos e sociais, e não de arrecadação, por isso seu próprio STR seria caracterizado pela extrafiscalidade. Esse é o caso dos tributos extrafiscais.

Muitas vezes, o governo opta por utilizar o sistema tributário e não a regulação direta para atuar no domínio econômico. Segundo Meirelles (2010, p.644), a partir da teoria neoclássica, a regulação “é uma resposta às falhas de mercado, que consistem em discrepâncias em relação ao ideal de um mercado competitivo, principalmente, nos setores de bens públicos”.

A falha de mercado é definida como a situação em que o custo marginal social não é igual ao benefício marginal. Isso significa dizer que há falha de mercado quando, por exemplo, o incremento no custo de produção de um bem para a sociedade como um todo é diferente do benefício para a sociedade como um todo.

Este custo social poderá ser maior do que o benefício, quando, por exemplo, a produção do bem gera poluição. Os prejuízos à saúde da população não são contabilizados como custos do produtor, constituindo uma externalidade negativa. Cabe então ao governo corrigir essa falha, desincentivando a produção do bem, tornando-a mais custosa. Muitas vezes isso é feito por meio do sistema tributário, quando o governo impõe uma taxa maior para bens específicos.

Uma das formas de corrigir as falhas de mercado decorrentes de externalidades negativas e positivas é por meio de impostos e subsídios pigovianos. O conceito surgiu da obra de Arthur C. Pigou, *"The Economics of Welfare"*, de 1920, em que o autor argumentou que, quando o interesse social marginal diverge do interesse marginal privado, os empresários não têm interesse de internalizar o custo social marginal, ao mesmo tempo em que os indivíduos que se beneficiam de uma externalidade não têm interesse em pagar pelo benefício.

Assim, os impostos e subsídios pigovianos seriam usados para corrigir essas distorções, taxando as atividades que geram externalidades negativas, de forma a corrigir seu custo e desencorajá-las; ou incentivando as atividades que geram externalidades positivas, de forma a ampliar seu retorno para o investidor. Com efeito, o governo usa a tributação para desincentivar, por exemplo, a produção de veículos com maior emissão de gás carbônico, enquanto incentiva o consumo de carros elétricos menos poluidores reduzindo suas alíquotas.

Nos tributos tradicionais, fica claro que há um desvio do STR de tais tributos, pois seu objetivo primordial é a arrecadação. Já os tributos extrafiscais operam por tornar mais dispendiosa uma conduta contrária aos interesses da política pública. Quando determinado bem ou conduta é excluída dessa tributação, o governo entende que não deve receber o mesmo tratamento punitivo, por isso não se pode considerar como um gasto tributário, mas sim como parte da imagem do STR.

Portanto, ainda que a redução de alíquota de um determinado produto esteja inserida no STR dos tributos extrafiscais, é possível a avaliação de tal medida como um instrumento de política pública, pois considera-se que o principal critério para sua inclusão

entre os instrumentos passíveis de avaliação é a presença de objetivos econômicos e sociais. A seguir é analisado melhor o aspecto do desvio ao STR.

Desvio ao Sistema Tributário de Referência

O desvio ao STR é considerado um dos elementos essenciais na definição de gasto tributário. Porém, como analisado na seção anterior, este referencial não se restringe aos gastos tributários, pois considera que qualquer desoneração tributária que tenha objetivos extrafiscais deve ser avaliada como um instrumento de implementação de políticas públicas. Destarte, ainda que um benefício tributário esteja inserido no STR do tributo, caso ele tenha objetivos econômicos e sociais, deve ser avaliado segundo os preceitos da avaliação de políticas públicas.

Para a OCDE (2010a, p.149):

A definição de um sistema tributário de referência tem uma influência importante no resultado das avaliações dos gastos tributários. Alguns países têm *benchmarks* elaborados com significativa especificidade, enquanto outros têm apenas definições implícitas de gastos tributários dos quais seus sistemas de *benchmark* são inferidos. No entanto, seja preciso ou impressionista, a escolha de um *benchmark* é potencialmente importante. (...) Um país com um referencial muito geral poderia considerar muitas provisões da lei como gastos tributários. Em outro país, um *benchmark* mais específico pode incluir alguns desses mesmos tipos de provisões, que, portanto, não seriam consideradas gastos tributários.

A literatura aponta alguns elementos que seriam componentes do STR (SWIFT; BRIXI; VALENDUC, 2003, p.3):

- A estrutura tarifária;
- As convenções contábeis;
- A dedutibilidade dos pagamentos compulsórios;
- As provisões para facilitar a administração;
- As disposições relativas às obrigações fiscais internacionais.

Porém, esta definição está longe de ser algo simples e consensual. Existem diferentes formas de se definir o STR. Segundo Brown (2003, p.51), a definição do sistema de referência envolve um elemento de julgamento, variando entre diferentes países e dentro de um mesmo país ao longo do tempo.

Segundo a OCDE (2010a, p.150):

No nível mais fundamental, cada país tem a escolha de quão geral ou detalhado será seu sistema de referência. Um país com um referencial muito geral poderia considerar muitas provisões da lei real como gastos fiscais. Em outro país, um *benchmark* mais elaborado pode incluir alguns desses mesmos tipos de provisões, que, portanto, não seriam consideradas despesas tributárias.

No Japão, cita a OCDE (2010a, p.150), seu sistema de referência seria definido apenas em termos de princípios básicos de tributação: equidade, neutralidade e simplicidade. Qualquer provisão criada para perseguir um objetivo que não estes seria um gasto tributário. Já a Holanda considera como seu sistema de referência a estrutura primária do atual sistema tributário em vigor, o que faz com que o STR contenha algumas provisões que seriam consideradas gastos tributários em outras situações.

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019, p.4) recomenda que o STR seja simples e “fundamentado nos princípios de neutralidade, eficiência e equidade. Tal sistema de referência implica que – apesar das possíveis divergências entre estes princípios – o sistema deveria ser limitado aos aspectos chave dos principais tributos”.

Dessa forma, para a instituição, não devem fazer parte do STR provisões que favoreçam determinados grupos de pessoas ou atividades comerciais. Este tipo de sistema de referência garante que o custo de tais provisões seja calculado e incluído nas decisões acerca das prioridades orçamentárias. Além disso, o FMI defende também que o STR deve excluir aspectos desenhados para promover determinadas ações dos contribuintes, mesmo que tais ações sejam do interesse coletivo, tal como provisões para incentivar a poupança para a aposentadoria.

A inclusão de tais provisões no STR faria com que seu custo não fosse reportado ao Legislativo, o que é importante para avaliar se ele possui um bom custo-benefício. Destarte, privilegia-se a transparência das renúncias de receitas ao manter o STR simples, de forma que as provisões estabelecidas representem desvios ao STR, ou seja, sejam consideradas gastos tributários e tenham que ser divulgadas.

Segundo a Receita Federal (BRASIL, 2020a, p.8):

Existem três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: **conceitual**, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; **legal**, no qual a lei é que define a base imponible; e do **subsídio análogo**, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto [grifos no original].

Adota-se no país o enfoque legal, “baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada” (BRASIL, 2020a, p.8). Isso significa dizer que é a legislação a principal fonte dos conceitos relacionados ao STR.

No item anterior, já foram analisados aspectos relacionados com o STR dos tributos extrafiscais. Verificou-se que, para fins de aplicação deste referencial, ainda que determinada desoneração esteja inserida no STR do tributo, ela poderá ser avaliada segundo as orientações aqui propostas, desde que tenha um objetivo extrafiscal, de política pública.

Os impostos extrafiscais no sistema tributário brasileiro são os previstos no art. 153, incisos I, II, IV e V da CF/1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(...)

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

A própria CF/1988 já estabelece regras mais flexíveis para estes impostos, ao definir no parágrafo primeiro do art. 153 que é “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

O Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) têm por objetivo regular o comércio exterior. Tais tributos não estão sujeitos ao princípio da anterioridade (§ 1º do art. 150 da CF/1988) e ao princípio da legalidade, no que diz respeito à alteração de alíquotas “nos limites e condições estabelecidas em lei” (§ 1º do art. 153 da CF/1988). Ao excluir tais tributos da observância desses princípios, a Constituição buscou outorgar ao Executivo instrumento normativo ágil para ofertar rápida resposta às situações anômalas supervenientes no plano do comércio exterior.

A Receita Federal (BRASIL, 2020a, p.23) elenca como objetivos pretendidos pela graduação do II: “proteção à produção e indústria nacional, políticas de substituição de importações, fomento à setores nacionais incipientes, regulação da balança de pagamentos, e até em alguns países a geração de receitas tributárias”.

A alíquota do II é estabelecida individualmente para cada produto por meio da Tarifa Externa Comum, que lista todos os bens existentes, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul, e define uma alíquota para cada um. Assim, não há uma alíquota geral para o II, não sendo possível identificar desvios ao STR a partir de alíquotas diferenciadas, o que exclui a redução de alíquota do conceito de gasto tributário para o II. Haverá gasto tributário, contudo, quando a redução de tributação for vinculada à destinação ou às condições do importador, seja por localização geográfica, porte, ramo de atividade ou qualquer outra característica.

Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a CF/1988 define que:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

Verifica-se que a CF/1988 já estabeleceu casos de tratamento diferenciado que estariam dentro do próprio STR do IPI, bem como a necessidade de o imposto ser seletivo a partir da essencialidade do produto, sua não incidência em produtos para exportação e a redução em seu impacto para aquisição de bens de capital. Nesse sentido, quando o governo reduz a alíquota sobre determinado grupo de produtos, por considerá-los essenciais, tal redução não constitui um desvio ao STR do IPI e não configura gasto tributário. Segundo a Receita Federal (BRASIL, 2020a, p.22):

Embora a base econômica de incidência do IPI seja o consumo de bens, o princípio da seletividade em conjunto com o caráter extrafiscal do imposto implicou em uma escolha incomum para a definição de sua estrutura, que não é uniforme para todos os produtos, mas sim diferenciada para cada produto.

Destarte, no STR do IPI, não há uma alíquota geral padrão, a partir da qual seriam identificados os desvios ao STR. Daí resulta que a análise da referência tenha que ser realizada separadamente para cada produto, como se existisse um tributo para cada. Por conseguinte, a alteração de alíquota do IPI para um determinado grupo de produtos não é considerada gasto tributário.

Porém, ocorre desvio ao STR quando a redução da tributação beneficia apenas determinados grupos de contribuintes, como fabricantes dentro da cadeia produtiva. Enquadram-se, então, como gastos tributários as reduções de IPI para fabricantes da Região Norte, isenções do imposto para fabricantes habilitados em um regime especial como o Regime Especial de Tributação para Desenvolvimento da Atividade de Exibição Cinematográfica (Recine), o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto) e o Regime Especial de Tributação para a Indústria de Defesa (Retid).

O Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativos a títulos imobiliários (IOF) é regulado pelo art. 153, V, da CF/1988. Trata-se de um imposto extrafiscal, destinado a controlar as operações financeiras e não está condicionado à regra da anterioridade e da noventena. Além disso, desde que observados as condições e os limites da lei, o Poder Executivo tem a faculdade de alterar as alíquotas do IOF.

Segundo a Receita Federal (BRASIL, 2020a, p.30), o IOF possui diversas bases de incidência, diferentes entre si, com aspectos de fatos geradores específicos para cada tipo de operação tributável. Por conseguinte, o caráter extrafiscal impossibilita a definição de uma regra única que se possa considerar como referência para a ampla tributação sobre as operações financeiras, especialmente quando se comparam as modalidades. Assim, o STR do IOF “leva em consideração cada uma das formas de intervenção, a natureza de cada tipo de operação, os prazos, e os tipos de contratos previstos na legislação do imposto”. Diante disso, a vasta base de incidência do IOF implica existência de diversas regras de exceção que são tratadas como características do STR do IOF. Para a SRFB, no caso do IOF (BRASIL, 2020a, p.31)

o gasto tributário é observado quando, dentro das particularidades inerentes do imposto, há um tratamento diferenciado com o objetivo de financiar uma política pública evidente como, por exemplo, os benefícios fiscais concedidos para a realização da copa do mundo, onde há uma regra diferenciada de incentivo ao esporte e que foi criada no âmbito da realização de um evento específico.

Verifica-se que, no caso dos tributos extrafiscais, desonerações, ainda que de caráter extrafiscal, não são considerados desvios ao seu STR, por isso não se enquadram como gasto tributário. Entretanto, as reduções de alíquotas relativas ao II, ao IPI e ao IOF ainda assim possuem objetivo extrafiscal, devendo ser avaliadas como instrumentos de política pública. Assim, por exemplo, é possível avaliar se os objetivos de tais desonerações estão alinhados com os objetivos superiores do planejamento de longo prazo do país.

O Acórdão 1.968/2017-TCU-Plenário apreciou auditoria operacional com o objetivo de avaliar a preparação do governo federal brasileiro para implementar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Na fiscalização, foi verificada a contradição entre, de um lado, benefícios tributários concedidos para a importação, produção e comercialização de agrotóxicos, que recebem isenções e reduções de alíquotas; e, de outro, as políticas governamentais brasileiras que buscam fomentar a sustentabilidade ambiental dos sistemas de produção de alimentos, como a Política Nacional de Agroecologia e Produção Orgânica e o Plano Agricultura de Baixa Emissão de Carbono.

Conjunto restrito de contribuintes

Outro elemento presente em parte significativa das definições de incentivo fiscal, gasto ou benefício tributário é que a desoneração seja direcionada para um conjunto específico de contribuintes, que não seja geral.

Foi observado acima que o conceito de subsídio do ASMC tem como pressuposto a concessão de uma vantagem para o agente privado. Já na definição de benefício fiscal da IPC STN 16/2020, é estabelecido como critério a concessão de “vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério” (BRASIL, 2020b, p.8). A LDO 2012 definiu benefícios de natureza tributária aqueles que alcançassem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes. E o TARC (2014, p.12) incluiu na definição de gasto tributário a delimitação em “um grupo limitado ou selecionado de entidades tributáveis”.

O número limitado de contribuintes significa que há um tratamento diferenciado na provisão de benefícios tributários. Entre os critérios para estabelecer se uma determinada isenção se enquadra ou não no STR, Surrey (1973, p. 49) afirma que o principal deles está no conceito de equidade. Os tributos almejam onerar de forma justa e equânime contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Os gastos tributários representam desvios a este padrão, em que a estrutura do tributo e a equidade cedem lugar a algum objetivo não fiscal.

Uma das desvantagens dos benefícios tributários citada pela literatura é o fato de eles normalmente beneficiarem os estratos mais altos da sociedade. Uma vez que são os contribuintes de maior renda que normalmente arcam com um valor maior de tributos (dentro do princípio da progressividade), a instituição de benefícios que reduzam a obrigação de pagar tributos irá beneficiar mais esses contribuintes. Segundo Howard (1997, p.18), “a grande maioria dos gastos tributários beneficiam indivíduos bem acima da linha da pobreza”. Para Brown (2003, p.51) o “principal critério do desenho do *benchmark* deveria representar um tratamento tributário consistente entre atividades ou classes de contribuintes similares”.

Quando o governo promove uma redução geral de alíquotas, sem restringir os produtos, operações ou contribuintes que serão beneficiados, não estará buscando

incentivar determinado comportamento ou setor econômico, uma vez que todos serão beneficiados, independentemente de qualquer característica ou ação que tenham que executar.

Por conseguinte, entende-se que desonerações gerais não são medidas de concretização de objetivos de uma política pública específica. Entretanto, apesar de não serem avaliados como um instrumento de política pública em si, tais renúncias de receitas ainda terão o condão de impactar as contas públicas, devendo ser avaliadas a partir das regras fiscais.

Equivalência a um gasto direto

A convertibilidade em gasto direto significa que o objetivo almejado pela redução do encargo tributário poderia ser alcançado também por algum programa com gasto direto. Segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019, p.1), enquanto na Dinamarca o governo realiza pagamentos diretos para famílias com crianças, gasto que aparece no lado das despesas do orçamento, nos EUA o mesmo tipo de assistência é obtido com a redução do imposto de renda pago pelas famílias com crianças.

Foi verificado acima que a literatura considera os gastos tributários como equivalentes aos gastos diretos, partindo-se do pressuposto de que a desoneração constituiria, na realidade, uma entrada de recurso pelo imposto que seria devido com o simultâneo pagamento de um valor pelo Estado.

Neste referencial, entende-se também que os benefícios tributários que representam instrumentos de alcance de objetivos de políticas públicas são aqueles que podem possuir instrumentos alternativos do lado da despesa direta.

Assim, quando o governo busca incentivar determinado comportamento, ele poderia fazê-lo por meio de pagamentos, transferências, subvenções, regulação ou outros instrumentos de implementação de políticas públicas disponíveis.

Por isso que uma das principais etapas do ciclo das políticas públicas, a análise de alternativas, seria igualmente aplicável à formulação de benefícios tributários, com a escolha do instrumento a ser utilizado a partir de critérios objetivos.

Redução da receita tributária

O último elemento incluído normalmente nas definições de benefícios e gastos tributários é a renúncia de receita, uma redução dos valores arrecadados pelo Estado. Tal elemento é essencial para a definição e mensuração dos gastos tributários, pois se considera que o governo está “gastando” ao não arrecadar os recursos a que teria direito.

Entretanto, para fins de aplicação deste referencial, a redução da receita de forma agregada não é considerada um elemento essencial para definir se determinada desoneração deve ou não ser avaliada como instrumento de política pública. Ainda que determinado benefício tributário não promova a redução da arrecadação global, caso ele incentive comportamentos ou setores econômicos, ainda assim será considerado instrumento passível de avaliação.

Por exemplo, a Lei Estadual 5.434, de 13/11/2019, do Mato Grosso do Sul, alterou a alíquota do ICMS sobre o etanol de 25% para 20% e da gasolina de 25% para 30%. Caso a medida não represente uma redução da arrecadação do estado de forma geral, ainda assim constitui um instrumento de incentivo passível de avaliação, pois procura incentivar o consumo de um bem específico em detrimento de outro.

Isso também é aplicável nos casos em que, ao promover a desoneração tributária de determinados setores, o aumento da atividade econômica possa representar inclusive uma maior arrecadação.

1.3 METODOLOGIA DO REFERENCIAL

Este Referencial de Controle de Gastos Tributários constitui mais um documento elaborado pelo Tribunal de Contas da União com vistas a orientar o controle governamental. Busca-se apresentar boas práticas relacionadas com os benefícios tributários, de forma a subsidiar as equipes de fiscalização de possíveis critérios a serem usados na avaliação dos incentivos fiscais, sem constituir uma norma de aplicação obrigatória. Nesta seção é apresentada a metodologia utilizada para elaboração deste referencial.

OBJETIVO DO REFERENCIAL

O objetivo deste Referencial de Controle de Benefícios Tributários é estabelecer uma estrutura de critérios comuns que possam compor um modelo para avaliar a maturidade das políticas públicas implementadas por meio de incentivos fiscais, orientando e sistematizando ações de controle, de modo a contribuir para a melhoria do desempenho e dos resultados das políticas públicas, por meio do aprimoramento de seu processo de formulação, implementação e avaliação.

Segue-se aqui o Referencial de Controle de Políticas Públicas, segundo o qual um “modelo de maturidade explicita o quanto um processo é capaz de promover o alcance de seus objetivos e a melhoria contínua do seu desempenho” (TCU, 2020a). Tal maturidade é determinada pelas capacidades existentes em termos de liderança, estratégia e controle e de preparo das estruturas para gestão; pelo emprego dessas capacidades aos processos e parcerias; bem como pelos resultados obtidos na melhoria do desempenho de políticas públicas no cumprimento de sua finalidade de gerar valor para a sociedade com eficiência e eficácia, transparência e *accountability*, e em conformidade com leis e regulamentos.

A avaliação do nível de maturidade, no âmbito deste referencial, engloba a verificação da qualidade do processo de formulação, implementação e avaliação de políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários frente a um conjunto de boas práticas que, reconhecidamente, contribuem para a melhoria de seu desempenho.

Paralelamente ao objetivo de subsidiar a avaliação dos incentivos fiscais, espera-se que os requisitos deste referencial permitam o aperfeiçoamento desses instrumentos no país, ao induzir a adoção de boas práticas consagradas na legislação, na literatura especializada e em outros referenciais nacionais e internacionais para análise, avaliação e controle de benefícios tributários.

RELAÇÃO COM OUTROS DOCUMENTOS

Este referencial busca apresentar orientações para o controle dos benefícios tributários, a partir da premissa de que existem outros documentos basilares que também são aplicáveis à avaliação dos incentivos fiscais.

Outrossim, considera-se importante o conhecimento e a adoção de critérios e métodos previstos nas normas de fiscalização do TCU, como as Normas de Auditoria do Tribunal (NAT), os Padrões de Auditoria de Conformidade, além de manuais e referenciais como o Manual de Auditoria Operacional, o Referencial de Controle de Políticas Públicas ou os Referenciais de Governança, ou ainda ou normas de organismos internacionais, como a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) e outros.

Também são considerados como basilares documentos expedidos pelo Poder Executivo, como os Guias Práticos de Avaliação Ex-Ante e Ex-Post, além de documentos de organismos internacionais e multilaterais, como o *Green Book* do Reino Unido, e orientações do Fundo Monetário Internacional (FMI), do Banco Mundial, da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), da Organização das Nações Unidas (ONU), entre outros.

METODOLOGIA ADOTADA PARA ELABORAÇÃO DO REFERENCIAL

A identificação dos critérios de avaliação e das boas práticas elencadas neste Referencial foi realizada a partir de documentos como os citados na seção anterior, além da legislação brasileira, iniciando-se com a Constituição Federal de 1988, leis complementares como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Código Tributário Nacional (CTN), leis ordinárias como as Leis de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e decretos do Executivo, como o Decreto 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal, e o Decreto 9.191/2017, que regulamenta propostas de atos normativos do Executivo.

Também foi utilizada como referência importante dos critérios e boas práticas a jurisprudência do TCU na avaliação dos benefícios tributários e a atuação de órgãos de controle internacionais, como o *Government Accountability Office* (GAO), dos Estados Unidos, e o *National Audit Office* (NAO), do Reino Unido. Ainda foram analisados artigos científicos publicados no Brasil e o no exterior.

Finalizada a seleção de fontes, a revisão de literatura e a análise de conteúdo, deu-se início à fase de planejamento de ações de controle que envolveu a elaboração de

papéis de trabalho contendo matrizes de planejamento e itens de verificação para cada um dos seis blocos de controle. O resultado deste trabalho foi levado ao conhecimento e à revisão de especialistas internos e externos ao TCU.

FORMA DE UTILIZAÇÃO DO REFERENCIAL

O presente referencial deve ser visto pelas equipes de auditoria como um instrumento de apoio às ações de controle que envolvem benefícios tributários, na medida em que consolida um conjunto de conhecimentos, boas práticas, critérios de auditoria, questões e itens de verificação que podem ser utilizados em situações concretas. Embora não substitua os demais documentos técnicos existentes, este referencial se coaduna com eles, alinhando visões e explicitando possíveis formas de aplicação daqueles conhecimentos de modo padronizado e, potencialmente, com ganho de produtividade.

Tal utilização não exige as equipes de aplicarem boas práticas de auditoria baseada em risco para selecionarem objetos de controle; delimitarem o escopo dos trabalhos; e priorizarem itens de maior materialidade, relevância e risco.

Para que isso seja feito adequadamente, recomenda-se que antes de utilizar este instrumento seja identificado o estágio de desenvolvimento da política pública a ser avaliada e que, diante deste conhecimento, se analise a probabilidade e o impacto de ocorrência de riscos e problemas cujas causas possam ter relação com os itens de verificação listados no âmbito deste referencial.

Além das questões de auditoria propostas neste referencial, entende-se como importante a análise da aplicabilidade das questões propostas no Referencial de Controle de Políticas Públicas. Enquanto neste as RCBP as questões são específicas ao uso de benefícios tributários, no RCPP as questões são gerais, aplicáveis a todas as políticas públicas, inclusive as implementadas mediante incentivos fiscais. Assim, o RCBP procura ser um complemento ao RCPP, a partir da compreensão de que os critérios e itens de verificação propostos neste último são necessários para a avaliação da maturidade também dos benefícios tributários.



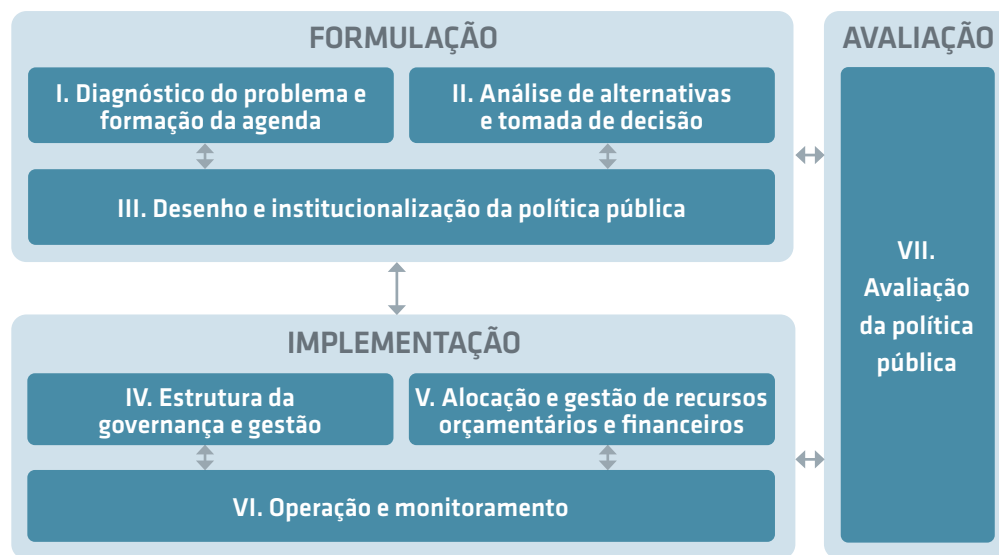
2

REFERENCIAL DE CONTROLE DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Conforme definido no Referencial de Controle de Políticas Públicas (RCP), uma política pública é definida como o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos” (TCU, 2020a, p.25).

O RCP apresenta diversos critérios de auditoria a serem empregados na avaliação das políticas públicas e foi estruturado em sete blocos de controle, que se vinculam a uma ou mais fases do ciclo de políticas públicas, conforme a Figura 2:

Figura 2: Blocos de controle no ciclo de políticas públicas



Os benefícios tributários são instrumentos para o alcance de objetivos de políticas públicas, ou seja, assim como os gastos diretos, financiam intervenções que visam resolver problemas da sociedade. Com isso, entende-se que esses benefícios devem ser avaliados a partir da mesma racionalidade desenvolvida no RCP.

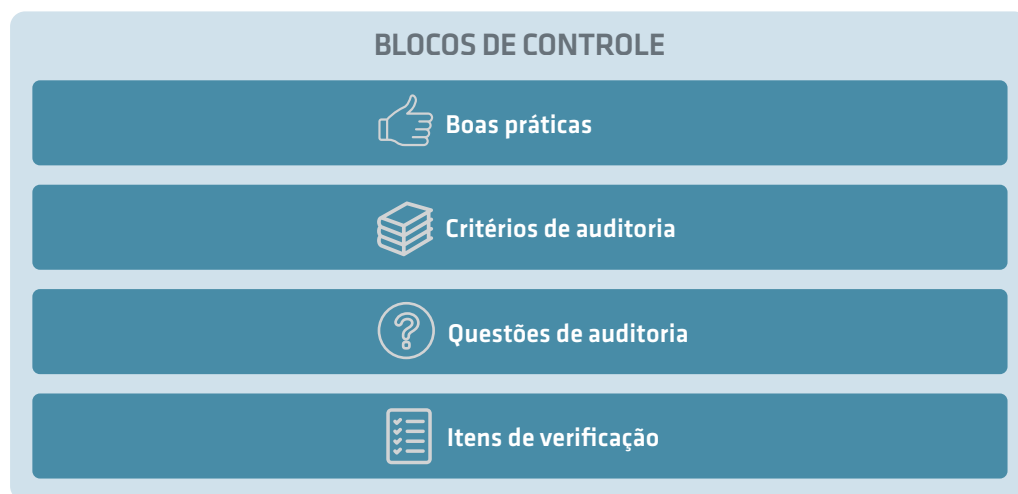
Assim, este referencial também está estruturado a partir dos mesmos blocos de controle. Porém, não foi incluído aqui o primeiro bloco, relativo ao diagnóstico do problema e formação da agenda, pois esta etapa é anterior à definição dos benefícios tributários como o instrumento a ser utilizado. Dessa forma, as orientações quanto ao controle dessa etapa são as mesmas do RCPP.

Este Referencial de Controle de Benefícios Tributários visa complementar o RCPP, abordando aspectos mais específicos relacionados às renúncias de receitas tributárias.

Cada bloco de controle contém um conjunto de boas práticas, questões e subquestões de auditoria, uma lista sugerida de itens de verificação e uma lista de potenciais critérios de auditoria.

As boas práticas foram identificadas a partir de ampla revisão de literatura e análise de conteúdo de atos normativos, guias, manuais e documentos de referência nacionais e internacionais. Essas práticas orientaram a elaboração de questões e subquestões de auditoria, e os fundamentos que as embasaram foram considerados potenciais critérios.

Figura 3: Conteúdo dos Blocos de Controle



A despeito do grau de detalhamento, as questões de auditoria e itens de verificação não são exaustivos e nem capazes de contemplar todas as nuances e aspectos de políticas públicas específicas. Por esse motivo, recomenda-se que as equipes de auditoria,

durante a fase de planejamento de ações de controle, revisem e complementem este instrumento de modo a torná-lo o mais aderente possível ao momento e contexto do trabalho e do objeto de controle.

2.1 ANÁLISE DE ALTERNATIVAS E TOMADA DE DECISÃO

Diante de um determinado problema público que foi identificado, delimitado e incluído na agenda governamental, cabe ao poder público buscar solucioná-lo, o que pode ser feito mediante diferentes instrumentos de política pública, entre eles os benefícios tributários.

Woodside (1983) afirma que políticos e agentes governamentais estão diante de um “mercado” de instrumentos de política pública e que diversos fatores contribuem para sua escolha. Os governos podem tentar regular determinadas atividades com o objetivo de eliminar ou minimizar comportamentos indesejados; podem preferir prover um serviço mediante uma fundação ou empresa pública; podem tentar influenciar o comportamento por meio de política monetária ou tributária. Cada um desses instrumentos pode ser usado isoladamente ou dentro de um *mix* visando endereçar adequadamente o problema público.

Bemelmans-Videc et. al., (2010) classificam os instrumentos em vara ou coerção (*stick*), cenoura ou incentivo (*carrot*), e sermão ou conscientização (*sermon*). No mesmo livro, Leeuw (2010, p.77) analisa os subsídios como uma cenoura, ou seja, como “instrumentos de política econômica afirmativa (incentivos)”, enquanto “impostos, encargos e taxas têm o caráter de instrumentos ou desincentivos negativos da política econômica”.

Para a União Europeia (2014, p.14), vários instrumentos estão disponíveis nas mãos dos governos e podem ser classificados da seguinte forma:

- instrumentos financeiros (despesas orçamentárias, subsídios, política geral de impostos/receitas e gastos tributários);
- instrumentos legais ou regulatórios
- política de comunicação e informação

Para a entidade (UE, 2014, p.14):

Antes de introduzir qualquer novo gasto tributário, deve-se determinar se este instrumento é mais eficiente do que um instrumento legal ou de informação e estimar se é melhor quando comparado a outros instrumentos financeiros disponíveis - e vice-versa.

Na Política de Subsídios Alemã (ALEMANHA, 2019, p.11), é uma diretriz “novos subsídios só serão concedidos se forem o instrumento mais adequado e eficiente em relação a outras medidas”. Já na proposta de Política de Controle de Subsídios do Reino Unido (2021, p.51) é definido como um princípio que “os subsídios devem ser um instrumento de política apropriado para atingir seu objetivo político específico e esse objetivo não pode ser alcançado por outros meios menos distorcivos”.

Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.37), o principal objetivo da etapa de análise de alternativas é “avaliar custos, benefícios e riscos de formas alternativas de tratamento do problema público”. Nesse contexto, é necessário explicitar potenciais efeitos, compensações e impacto da escolha, fornecendo uma base objetiva de evidências para os tomadores de decisão.

Em uma situação ideal, a escolha da melhor alternativa seria um processo racional, que compara a relação custo-benefício das diversas alternativas, que seriam construídas dentro de um modelo lógico, em que insumos e recursos são empregados em ações que geram produtos capazes de combater as causas do problema.

No entanto, os processos decisórios são marcados pelo embate entre atores com diferentes interesses, o que impede a escolha completamente racional, levando a decisões incrementais, ajustadas continuamente, em um ambiente dinâmico e pluralista (LINDBLOM, 1959). A racionalidade dos decisores públicos é limitada por problemas tais como informação incompleta ou imperfeita, falta de tempo para a tomada de decisão, interesse dos próprios decisores, entre outros (SIMON, 1957).

A instituição de benefícios tributários, que muitas vezes favorecem setores específicos da economia, não está isenta da influência de interesses particulares. Segundo Mancuso, Iglesias e Castro (2006):

(...) no Brasil, a concessão de benefícios tributários tem se assemelhado mais a um conjunto de decisões *ad hoc*, marcadas por intensa pressão política pontual dos beneficiários, do que a uma política pública bem formulada, a partir do estabelecimento de estratégias de longo prazo, de apoio à indústria, com presumível impacto positivo para o desenvolvimento do país.

Segundo a União Europeia (2014), os gastos tributários são particularmente vulneráveis à sua captura por *lobbies*. A falta de coordenação e controle dos benefícios tributários pode aumentar o risco de abuso e as possibilidades de introdução de disposições a favor de grupos de interesse.

Além disso, os governos podem preferir os incentivos fiscais porque eles reduzem os indicadores de carga tributária geral, ao mesmo tempo em que não aumentam os indicadores de gastos. Assim, eles podem dar a impressão de reduzir o a atuação do Estado. Por esse motivo, os gastos tributários têm forte apelo político em alguns países. Contudo, segundo a UE (2014, p.16), “na verdade os gastos tributários podem realmente expandir a interferência do governo na economia, em parte porque induzem mudanças no comportamento dos contribuintes”.

Diante de uma conjuntura em que nem sempre a escolha da alternativa a ser empregada na solução do problema público é aquela que apresenta a melhor relação custo-benefício, a avaliação do planejamento/eficiência de uma política pública, segundo o GUID 9020 (INTOSAI, 2019, p.8), tem o propósito de “garantir que haja uma justificativa para uma política e que os recursos sejam implantados de forma eficiente”.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas de análise de alternativas entre gastos diretos e benefícios tributários:

- a) Selecionar o benefício tributário como instrumento de implementação da política pública quando:
 - a.1) a administração do programa apresentar economias de escala e de escopo, em virtude da necessidade de identificação e quali-

fixação de um grande contingente de beneficiários; enquanto o gasto direto é o instrumento mais adequado quando a habilitação ao benefício exigir o atendimento de características pessoais mais específicas;

- a.2) a administração do programa for mais simples e automática; enquanto o gasto direto é mais adequado em programas que exijam uma supervisão mais atuante por parte de um órgão gestor, seja na verificação do cumprimento das contrapartidas ou no monitoramento e avaliação dos resultados;
- a.3) o comportamento a ser incentivado e o público-alvo abrangido forem mais amplos, abrangendo diversos grupos e setores de forma transversal; enquanto o gasto direto é o instrumento mais adequado para objetivos mais específicos, tanto em termos de comportamentos a serem incentivados quanto de grupos e setores a serem beneficiados;
- a.4) houver maior previsibilidade acerca da magnitude da utilização do benefício pelos contribuintes e dos seus impactos orçamentários e financeiros.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

Segundo o Decreto 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal:

Art. 4º São diretrizes da governança pública:

(...)

VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;

Observa-se que a criação de incentivos fiscais deve ser avaliada, inclusive quanto aos seus custos e benefícios. Na política de subsídios do governo alemão, entre as diretrizes elencadas está: “novos subsídios só serão concedidos se forem o instrumento mais adequado e eficiente em termos de custo-benefício em comparação com outras medidas” (THÖNE, 2019, p.116).

Na literatura, há uma gama de textos que procura comparar os benefícios tributários com outros instrumentos de implementação de políticas públicas, como gastos diretos e subsídios. São apresentadas as vantagens e desvantagens de cada instrumento, apontando para critérios que podem orientar a avaliação da escolha dos benefícios tributários no lugar de despesas orçamentárias nos casos específicos.

A OCDE (2010a, pp.24-25) enumera algumas condições em que os gastos tributários possuem mais chances de serem bem-sucedidos ou até mesmo o melhor instrumento de política pública para alcançar os objetivos: economias de escala e de escopo; limitada possibilidade de abuso ou fraude; existência de uma ampla gama de opções para o contribuinte. A entidade também enumera as situações em que os gastos tributários seriam ruins, que são aquelas em que os benefícios fiscais contrariam os objetivos do sistema tributário segundo a própria OCDE (2020a, p.25), quais sejam: justiça; eficiência e efetividade; simplicidade; e responsabilidade fiscal.

Para o *Congress Research Service* dos EUA (CRS, 2019), as principais diferenças entre os gastos diretos e os gastos tributários estão relacionadas com: o processo legislativo; os impactos sobre o orçamento; o público-alvo e o cumprimento legal; e a distribuição.

Michael (2018) afirma que, ao se escolher o uso de gastos tributários ou gastos diretos para atingir determinado objetivo, os legisladores e formuladores de política pública devem considerar os seguintes fatores: facilidade de administração; efeitos comportamentais; considerações de orçamento; efeitos no sistema tributário; princípios de política tributária.

A seguir, são analisados de forma mais detalhada alguns desses fatores importantes para a escolha entre benefícios tributários e gastos diretos: eficiências de escala e de escopo e facilidade de administração; amplitude dos objetivos e do público-alvo; e previsibilidade dos impactos orçamentários e financeiros. Alguns dos outros fatores que são relacionados como importantes na diferenciação entre benefícios tributários e gastos diretos serão analisados na próxima seção, que aborda o desenho dos incentivos fiscais, tais como os princípios da política tributária.

Eficiências de escopo e de escala e facilidade de identificação dos beneficiários

A OCDE (2010a) afirma que a primeira condição em que os gastos tributários seriam bem-sucedidos é diante da existência de economias administrativas de escala e de escopo. Em alguns casos, a implementação de um programa de despesa direta pode envolver custos, principalmente de identificação dos beneficiários, que no caso dos gastos tributários seriam menores em virtude de as informações necessárias já terem sido apresentadas pelos contribuintes nas declarações, como por exemplo a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física.

Segundo o Serviço de Pesquisa do Congresso dos EUA (CRS, 2019), todo programa governamental, antes de transferir recursos para a sociedade, precisa primeiro identificar os beneficiários elegíveis e, em alguns casos, definir quando uma requisição de benefício é imprópria e não deve ser atendida. A facilidade e a capacidade de conduzir esse processo podem diferir entre os programas de gastos diretos e benefícios tributários. Nos primeiros, o custo de identificar os beneficiários e garantir que apenas aqueles que têm direito recebam o benefício depende do contexto do programa, sendo mais fácil quando existem cadastros formais de posse do poder público ou mais difíceis quando dependem de diferentes fatores relacionados com as características das pessoas.

Segundo o FMI e a OCDE (2020, p.32):

Os GTs podem ser preferíveis aos gastos diretos quando a administração tributária tem uma vantagem comparativa em termos de economias administrativas de escala e capacidade de verificar dados. Na verdade, como os GTs consistem em uma redução de impostos que, de outra forma, seriam pagos diretamente, fornecer benefícios fiscais pode ser administrativamente menos caro do que desenvolver e entregar novos programas de gastos. Por esse motivo, os GTs têm uma vantagem comparativa quando a prioridade é maximizar o número de indivíduos ou empresas elegíveis ou quando os critérios de elegibilidade estão vinculados aos dados já relatados nas declarações de impostos (Toder, 2000). Por outro lado, os GTs têm menos probabilidade de serem examinados do que os programas de gastos diretos, o que também pode explicar por que são amplamente usados.

Apesar de facilitar a identificação dos beneficiários, uma desvantagem dos benefícios tributários é que eles limitam os grupos de pessoas que podem ser beneficiadas, pois apenas contribuintes do imposto teriam direito ao benefício fiscal. Dessa forma, os benefícios tributários apresentam problemas distributivos, ou de equidade, pois privilegiavam aqueles que pagam mais impostos, normalmente as camadas de maior renda.

Surrey e McDaniel (1979) denominaram de caráter “de cima para baixo” (*upside-down*), dos gastos tributários o fato de muitos deles reduzirem a progressividade do sistema, beneficiando mais os extratos de maior renda. O princípio da equidade será analisado na próxima seção, acerca do desenho dos benefícios tributários.

Na visão da OCDE (2010a), os gastos tributários também seriam mais vantajosos em condições de limitada probabilidade de abuso ou fraude. Por exemplo, quando não são exigidas condições muito específicas para que uma pessoa possa se qualificar como beneficiária do programa, não sendo necessária, portanto, a verificação por parte de uma agência governamental, é mais custo-efetivo a concessão do benefício mediante declarações dos contribuintes.

Michael (2018) questiona se é mais fácil administrar o programa como parte do sistema tributário ou como um programa de gastos diretos. Normalmente se coloca como uma das vantagens dos gastos tributários a sua facilidade de administração. Por exemplo, um programa que distribuísse pequenos benefícios para um grande contingente de pessoas seria proibitivo em virtude de seu custo, mas poderia ser implementado por meio de um benefício tributário que exigisse apenas mais uma informação na declaração de imposto de renda. Entretanto, muitas pessoas não são contribuintes de imposto de renda, podendo ser excluídas do benefício. Assim, deve-se considerar (MICHAEL, 2018, pp.5-6):

- A maioria dos destinatários ou alvos do programa já são contribuintes ou declarantes de impostos?
- Quão complicados são os parâmetros do programa - eles podem ser facilmente auto-aplicados por um contribuinte ou requerem a experiência de um especialista para administrá-los?
- O uso de discricionariedade administrativa para determinar os beneficiários do programa ou o valor para o qual um beneficiário se qualifica melhoraria os resultados do programa?

- É possível entregar o benefício como uma quantia total (por exemplo, um reembolso de imposto) uma vez por ano ou é importante fornecer benefícios mais regularmente (por exemplo, porque, de outra forma, o destinatário será financeiramente incapaz de se envolver no comportamento desejado)?

Apesar de apresentarem economias de escala e de escopo, a OCDE (2010a) entende que um fator que prejudica a eficiência dos gastos tributários é a ausência de competências das autoridades tributárias relacionados com a administração de programas. Além disso, as economias poderiam resultar apenas da ausência de uma estrutura administrativa, que seria essencial para o alcance dos objetivos da política pública.

Características do público-alvo

Segundo a OCDE (2010a), a segunda condição em que os gastos tributários seriam mais adequados é a existência de uma ampla gama de opções para o contribuinte. Quando o governo deseja incentivar a poupança para a aposentadoria ou planos de saúde, as pessoas podem encontrar diversas opções no mercado de acordo com suas preferências. O envolvimento de uma agência governamental nesses casos pode ser considerado desnecessário ou até mesmo inadequado, sendo uma melhor opção o benefício tributário, que dá maior liberdade de escolha aos contribuintes. Entretanto, quando o governo deseja incentivar públicos-alvo ou comportamentos mais específicos, restringindo assim as opções dos beneficiários, os gastos tributários não seriam a melhor opção.

Na avaliação dos vinte maiores gastos tributários alemães (THÖNE, 2012), verificou-se que a redução da alíquota para serviços culturais e de entretenimento, por exemplo, era efetiva no aumento no consumo desses serviços de forma geral, mas o benefício não alcançava públicos mais específicos, como os jovens. Assim, para incentivar o comportamento de leitura e a socialização cultural dos jovens, seria mais custo-efetivo o uso de programas de apoio direcionados por meio de despesas orçamentárias.

No caso específico da política de fomento à pesquisa e desenvolvimento pelas empresas privadas, o governo pode escolher entre benefícios tributários ou suporte direto, na forma de financiamentos por agências oficiais de fomento. Para a União Europeia (2017), na comparação entre benefícios tributários e suporte direto à pesquisa e desen-

volvimento (P&D), verifica-se que os incentivos tributários têm como vantagem a facilidade de obtenção pelos beneficiários. Como podem ser concedidos de forma transversal, sem beneficiar setores específicos da economia, os benefícios tributários têm a potencial vantagem de reduzir eventuais erros decorrentes da escolha de campeões nacionais ou de indústrias vencedoras, menos distantes, nessa hipótese, dos incentivos de mercado. Quanto ao suporte direto para inovação, trata-se de instrumento mais adequado para apoio a setores específicos. Assim, por exemplo, quando se deseja fomentar tecnologias de energia sustentável, a melhor opção seria um financiamento, e não um incentivo fiscal.

O Quadro 1 apresenta as vantagens e desvantagens dos benefícios tributários e do suporte direto ao fomento à P&D, segundo a União Europeia (2017).

Quadro 1: Vantagens e desvantagens dos benefícios tributários e do suporte direto

Instru- mento	Vantagens	Desvantagens
Benefícios Tributários	Menos onerosos para as empresas;	Controle orçamentário deficiente;
	Custos administrativos mais baixos de planejamento, alocação e gerenciamento;	Maior risco apoiar projetos que teriam sido executados de qualquer maneira;
	Geralmente menos distorcidos, especialmente se não focados em determinadas áreas de especialização e, portanto, mais facilmente em conformidade com as regras da UE em matéria de auxílios estatais. Incentivam aumento de P&D em todo o espectro de empresas (mas podem ser usados para atingir grupos específicos de empresas);	As empresas privadas escolherão projetos de P&D com as maiores taxas de retorno privadas (sem levar em consideração externalidades);
	O setor privado pode decidir qual é a maneira mais produtiva de investir;	Menos adicionalidade no caso de empresas muito grandes;
	Tecnologia neutra: natureza não discriminatória em termos de pesquisa, campos de tecnologia ou setores industriais;	Risco de as empresas redefinirem outras atividades como P&D;
	Menos risco de falha governamental na escolha de vencedores (escolha de projetos de P&D incorretos);	Incentivos limitados para transferência de tecnologia;
	Incentivam as empresas a relatar suas atividades de P&D com mais precisão;	
	Evitam a apropriação indevida de fundos e atividades de corrupção pelos funcionários públicos;	Risco de competição tributária e corrupção pelas empresas.
	Evitam um gasto orçamentário, pois o suporte é por meio de receitas tributárias renunciadas.	

Instru- mento	Vantagens	Desvantagens
Suporte direto	Mais adequado para incentivar projetos de alto risco e para cumprir metas políticas específicas e desafios sociais;	Maior carga administrativa para as empresas;
	Adequado para direcionar atividades de P&D com a maior discrepância entre retornos sociais e privados, ou seja, maiores repercussões;	Administrativamente difícil de processar um alto número de solicitações;
	A competição entre empresas garante que os recursos públicos sejam direcionados aos melhores projetos de P&D;	As empresas podem não realizar projetos de P&D não aprovados para financiamento público;
	Pode ser usado para direcionar tecnologias ou superar desacelerações setoriais;	Risco de premiar lobistas.
	Incentiva a cooperação e a transferência de tecnologia;	
	Melhor controle orçamentário.	

Fonte: União Europeia (2017, p. 8)

Efeitos Comportamentais

A principal função da tributação é arrecadar recursos para financiar os gastos do governo. Porém, os tributos podem ser usados também com outros objetivos, como redistribuição da renda, estabilização macroeconômica e influenciar o comportamento das pessoas. Surgem, neste último caso, os “tributos corretivos” (IGEES, 2017). Por exemplo, no caso do consumo de cigarro, a Organização Mundial de Saúde (2014, p.6) entende que as “medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco”.

Assim como o aumento de alíquotas sobre determinados bens busca reduzir seu consumo, o poder público também institui benefícios tributários para incentivar o consumo de bens ou a adoção de comportamentos considerados benéficos. Segundo Michael (2018, p.1):

Algumas evidências do novo campo da economia comportamental sugerem que, em alguns contextos, os programas de gastos tributários podem ser mais eficazes para induzir as pessoas a mudar seu comportamento do que efetuar gastos diretos equivalentes. Esta evidência é, entretanto, preliminar e baseada apenas em alguns estudos.

Michael (2018, p.7) elabora a seguinte questão: “se o objetivo é induzir mudanças de comportamento, um gasto tributário será mais eficaz do que um programa de gastos diretos ao fazê-lo?”. Um objetivo comum dos gastos tributários é mudar o comportamento das pessoas ou empresas, fornecendo um benefício fiscal. Como alternativa, um incentivo semelhante poderia ser fornecido por meio de um programa de gastos diretos. Por exemplo, as famílias que pagam pelos custos da faculdade podem receber um crédito fiscal ou uma bolsa de igual valor. Se o objetivo principal é mudar o comportamento para encorajar mais pessoas a frequentar a faculdade ou reservar economias para pagar as despesas futuras da faculdade, uma questão importante pode ser se um crédito fiscal ou subsídio é mais eficaz para atingir esse fim.

Tradicionalmente, a teoria econômica entendia que a forma como um determinado incentivo governamental é entregue não teria efeitos sobre o comportamento dos agentes. Porém, tal concepção tem sido questionada pelos estudos da economia comportamental. Segundo o IGEES (2017, p.25):

A teoria econômica padrão fornece uma série de regras gerais e bem estabelecidas para a política tributária. A economia comportamental não muda tanto isso, ou fornece suas próprias alternativas, mas, em vez disso, fornece um nível adicional de profundidade às regras práticas existentes. Essa riqueza é fornecida enfatizando-se, em primeiro lugar, a importância do contexto no desenho da política tributária e, em segundo lugar, em que medida é a percepção e não a substância dos impostos que determinam as respostas comportamentais.

Um dos conceitos da economia comportamental que pode ser aplicado na escolha entre gastos tributários e gastos diretos é o de “aversão à perda” (*loss aversion*). Este conceito foi desenvolvido por Kahneman and Tversky (1979) e refere-se a ideia de que “as perdas são maiores do que os ganhos”, ou seja, as pessoas consideram a perda de um determinado valor, suponha-se R\$ 1.000,00, pior do que o ganho dos mesmos R\$ 1.000,00. Isso significa que, ao tomar uma decisão, as pessoas preferem evitar perdas, mesmo que pequenas, em maior medida do que adquirir ganhos equivalentes.

A aversão à perda é um dos fatores que explicam o porquê de muitos governantes e legisladores preferirem adotar gastos tributários no lugar de gastos diretos

(IGEES, 2017, p.17). A receita pública constitui um ganho enquanto a despesa uma perda. Dessa forma, o gasto tributário é visto pelos formuladores de política como a renúncia a um ganho, enquanto o gasto direto é visto como uma perda. No momento de escolher entre deixar de ganhar um valor ou perder este mesmo valor, os agentes públicos preferem a primeira opção. “Submeter os gastos tributários aos mesmos processos de escrutínio que os gastos públicos reduziria essa percepção e, portanto, a inclinação para os gastos tributários como um instrumento de política pública” (IGEES, 2017, p.17).

O conceito de aversão à perda também é de extrema relevância para a compreensão dos efeitos do gasto tributário no comportamento dos contribuintes. No exemplo da política de fomento ao ensino superior, uma bolsa de estudos concedida pelo governo seria vista pelas famílias como um ganho, enquanto o pagamento dos custos com seus próprios recursos, ainda que com a possibilidade de dedução posterior no imposto de renda, é vista como uma perda. Assim, é possível que o gasto direto apresentasse um estímulo maior para o ingresso no ensino superior do que o gasto tributário.

Os formuladores de política pública precisam ter em mente que a tributação possui efeitos sobre o comportamento dos agentes na sociedade e que tais efeitos precisam ser considerados na escolha de um benefício tributário como instrumento a ser usado para se alcançar determinado objetivo. Segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.513):

A tributação afeta a tomada de risco, a alocação de recursos para pesquisa e desenvolvimento e a taxa de crescimento de longo prazo da economia. Afeta não apenas o nível de investimento nas empresas, mas também a forma de investimento, incluindo a durabilidade das máquinas. Afeta a fração da poupança nacional que é destinada à habitação, a outras estruturas e a equipamentos. Afeta a taxa em que nossos recursos naturais se esgotam. Quase não existe uma decisão importante de alocação de recursos em nossa economia que não seja afetada de uma forma ou de outra pela tributação.

Previsibilidade dos impactos orçamentários e financeiros

Os gastos diretos são financiados por meio de dotações orçamentárias, que são analisadas pelo Poder Legislativo na discussão do orçamento anual. Já a análise legislativa dos benefícios tributários ocorre na sua instituição e, caso eles tenham um prazo fixo, na sua provável renovação. Porém, muitos são permanentes, sem prazo de vigência definido, sendo necessária nova legislação para que sejam alterados ou extintos.

Outro fator negativo dos gastos tributários, segundo a OCDE (2010a), é o fato de poderem reduzir as receitas do Estado a um patamar abaixo do pretendido ou necessário. A estimativa do custo de receitas renunciadas é complexa, tendo em vista que a quantidade de beneficiários que irão se qualificar não é conhecida previamente.

Segundo o Serviço de Pesquisa do Congresso dos EUA (CRS, 2019), mantendo outras atividades constantes, os aumentos nos recursos dedicados tanto a programas de gastos diretos quanto de gastos tributários levam a aumentos nos déficits orçamentários líquidos – os primeiros pelo aumento das despesas, os segundos pela redução das receitas. Porém, o controle legislativo sobre os impactos orçamentários difere entre os dois tipos de instrumentos. Normalmente, os gastos diretos discricionários conferem ao Congresso um alto nível de certeza acerca dos resultados fiscais, na medida em que possui o controle sobre a quantidade de dinheiro alocada para os programas. Já nos gastos tributários, assim como nos gastos diretos obrigatórios, a elegibilidade e o nível dos benefícios são controlados pela legislação não orçamentária. A exata quantia que será renunciada depende do uso do benefício pela população, o que é influenciado por diversos fatores externos não controláveis.

Michael (2018, p.6) questiona se o programa estará sujeito a um limite fixo de valor em seu custo total. Os programas de gastos tributários normalmente não têm limites no valor agregado de seus benefícios (e na perda de receita resultante para o Estado): sob a estrutura clássica de gastos tributários, qualquer indivíduo ou empresa que satisfaça os critérios legais se qualificará para a dedução, isenção, crédito fiscal ou similar. O “custo” ou perda de receita resultante será ditado por quantos indivíduos ou empresas se qualificarão e escolherão participar. Desta feita, os gastos tributários tornam a administração do orçamento mais complexa, sendo difícil estimar qual seria a efetiva perda de receita.

A *International Budget Partnership* (IBP, 2018, p.11) afirma que:

O objetivo principal de um sistema tributário é levantar receita suficiente para apoiar os serviços públicos. As demandas concorrentes de recursos orçamentários escassos é uma consideração importante ao avaliar se um gasto tributário é de maior ou menor prioridade do que outros gastos públicos.

Segundo a IBP (2018, p.12), ao se avaliar o impacto dos gastos tributários no orçamento, deve-se buscar:

- Informações sobre a situação fiscal geral do governo, incluindo se há superávit ou déficit orçamentário.
- Exigências concorrentes sobre o orçamento, bem como se os níveis de gastos se comparam aos padrões globais e regionais.

As questões a serem consideradas incluem, na visão do IBP (2018, p.12):

- Existem outras prioridades públicas de igual ou maior importância para ao gasto tributário? Como os gastos públicos em educação, infraestrutura, saúde e outros programas se comparam às normas globais e regionais?
- Existe uma data de expiração ou outro mecanismo para revogar um gasto tributário se a condição fiscal de um país piorar?
- Existem maneiras de reduzir o custo de um gasto tributário por meio de critérios de elegibilidade mais restritivos, reduzindo seu tamanho ou outros meios?

CONTROLE APLICADO À ANÁLISE DE ALTERNATIVAS E À TOMADA DE DECISÃO

Segundo o RCPP (TCU, 2020a, p.44), o controle da análise de alternativas tem como objetivo “chechar se houve um processo consistente em que foi avaliado se a alternativa escolhida é capaz de solucionar o problema ao menor custo possível”. Por conseguinte, verificam-se as evidências de que a ação planejada tem a capacidade de

gerar os impactos necessários e se é a que possui a melhor relação custo-benefício e custo-efetividade. Além disso, a análise de alternativas é informada por diversos tipos de critérios e outros valores sociais como equidade, justiça social, responsividade também devem ser considerados.

Nessa etapa, o controle busca avaliar se o gestor público realizou estudos acerca das diferentes opções para se solucionar o problema da sociedade, comparando-as em termos de possíveis custos a serem incorridos e benefícios a serem gerados, inclusive se cotejou a possibilidade de não ação, ou seja, se avaliou entre as opções se não atuar sobre o problema não seria mais vantajoso.

No caso de uma política pública implementada mediante benefícios tributários, o controle irá avaliar se a escolha deste instrumento considerou as situações em que o incentivo fiscal é um instrumento melhor ou pior do que um gasto direto ou uma regulação.

A partir da literatura internacional, foi observado que os benefícios tributários são preferíveis aos gastos diretos quando: a administração do programa apresentar economias de escala e de escopo; a administração do programa for mais simples e automática; o comportamento a ser incentivado e o público-alvo abrangido forem mais amplos; houver maior previsibilidade acerca da magnitude da utilização do benefício pelos contribuintes.

Já os gastos diretos seriam a opção preferencial quando: a habilitação ao benefício exigir o atendimento de características pessoais mais específicas; em programas que exijam uma supervisão mais atuante por parte de um órgão gestor; o comportamento a ser incentivado e o público-alvo abrangido forem mais amplos; for necessário ter um controle maior sobre o volume de recursos a serem alocados.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne à análise de alternativas e à tomada de decisão, o auditor deve responder às seguintes questões:

1. O benefício tributário é a melhor opção para o alcance dos objetivos da política pública?

1.1 A administração do programa apresenta economias de escala e de escopo melhor aproveitadas pelo benefício tributário?

1.2 A administração do programa é simples e automática ou depende da supervisão mais atuante de um órgão gestor?

1.3 O programa tem como foco um público-alvo mais amplo ou mais restrito, que demanda a análise do atendimento a características específicas?

1.4 O programa busca incentivar comportamentos mais amplos ou mais específicos?

1.5 Há previsibilidade acerca da utilização do benefício pelo público-alvo e do seu impacto orçamentário-financeiro?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que concerne à análise de alternativas e à tomada de decisão, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 2: Itens de verificação – análise de alternativas e tomada de decisão

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
1. O benefício tributário é a melhor opção para o alcance dos objetivos da política pública?	1.1. A administração do programa apresenta economias de escala e de escopo melhor aproveitadas pelo benefício tributário? 1.1.1. O programa aproveita o processamento de dados de declarações de tributos dos contribuintes junto à Receita Federal? 1.1.2. O atendimento às condições de exigibilidade ou de contrapartida pode ser verificado em bases de dados já disponíveis?

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
1. O benefício tributário é a melhor opção para o alcance dos objetivos da política pública?	1.2. A administração do programa é simples e automática ou depende da supervisão mais atuante de um órgão gestor? 1.2.1. A elegibilidade para o programa depende do atendimento a características específicas que demanda uma análise mais detalhada pelo órgão gestor ou ocorre de forma mais automática? 1.2.2. A comprovação do atendimento às contrapartidas exigidas demanda uma análise mais detalhada pelo órgão gestor ou ocorre de forma mais automática? 1.3. O benefício tributário é o melhor instrumento para alcançar o público-alvo do programa? 1.3.1. O programa tem como foco um público-alvo mais amplo, de forma transversal, ou mais restrito, como um determinado setor econômico? 1.3.2. Durante a formulação do programa, foram realizados estudos que indicassem o melhor instrumento para se atingir o público-alvo? 1.4. O benefício tributário é o melhor instrumento para incentivar o comportamento desejado no público-alvo? 1.4.1. Quais comportamentos o programa busca incentivar no público-alvo? 1.4.2. O programa busca incentivar comportamentos mais amplos ou mais específicos? 1.4.3. Durante a formulação do programa, foram elaborados estudos que indicassem que o efeito sobre o comportamento desejado seria melhor alcançado mediante um benefício tributário do que com uma despesa direta? 1.5. Há previsibilidade acerca da utilização do benefício pelo público-alvo e do seu impacto orçamentário-financeiro? 1.5.1. Foram elaborados estudos acerca da quantidade de beneficiários que iriam utilizar o incentivo e em que valor? 1.5.2. Mudanças na conjuntura econômica e social podem gerar riscos elevados para a sustentabilidade fiscal do país?

2.2 DESENHO

Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.48), essa etapa corresponde ao desenho e formalização da política e dos elementos que a caracterizam. Envolve o planejamento da política antes de ser colocada em prática.

Um dos instrumentos utilizados para a formulação das políticas públicas é o modelo lógico: “uma estrutura racional que demonstra como recursos e ações mudam comportamentos, geram produtos e produzem resultados e impactos” (TCU, 2020a, p.48). Tam-

bém se utiliza a expressão “teoria do programa” para se referir à relação de causa (problema) e efeito (resultados pretendidos) que motivaram a sua elaboração. Segundo Ferreira, Cassiolato e Gonzales (2007, p.3)

Os pressupostos sobre os recursos e operações/ações e como esses levam aos resultados esperados são frequentemente referidos como a teoria do programa. As hipóteses são de que os recursos certos serão transformados em ações necessárias para os beneficiários certos, e isso, em um contexto favorável, irá levar para os resultados que o programa pretende alcançar. Tornar explícitas as hipóteses sobre como o programa supostamente deve funcionar, em variados contextos, cria a referência principal em que se baseia a gestão e o seu instrumento imprescindível de avaliação.

Portanto, a compreensão acerca do modelo lógico e da teoria do programa é essencial para a sua avaliação. Os benefícios tributários constituem instrumentos de implementação de política pública e devem estar respaldados por uma teoria adequada.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas do desenho do benefício tributário:

- a) Minimizar a interferência do benefício tributário na neutralidade e na alocação eficiente de recursos na economia – exceto quando o objeti-

vo for corrigir falhas de mercado – além de influenciar o comportamento do contribuinte de maneiras desejáveis e sem distorcer o comportamento de maneiras indesejáveis;

- b) Atender ao princípio da equidade, seja em termos horizontais, não instituindo tratamento desigual para grupos em situações semelhantes, seja em termos verticais, dispensando benefícios diferenciados de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte e privilegiando seu usufruto pelas camadas mais necessitadas e regiões menos desenvolvidas, demonstrando ainda que não reduz a progressividade ou que não promove regressividade no sistema tributário;
- c) Mitigar a complexidade que o benefício tributário adiciona ao sistema tributário, evitando a criação de custos de conformidade elevados e o aumento do tempo necessário para cumprimento das obrigações tributárias;
- d) Permitir que o benefício tributário tenha flexibilidade em acompanhar as alterações nas condições econômicas, se possível por meio de mecanismos automáticos de suavização econômica, além de mitigar seu caráter pró-cíclico, evitando a expansão da carga em momentos de retração e sua redução em momentos de crescimento;
- e) Garantir a coerência do benefício tributário dentro do *mix* de política pública, tanto em termos verticais, por meio do alinhamento com os objetivos governamentais expressos nos documentos de planejamento gerais e específicos da função de governo, quanto em termos horizontais, por meio da coordenação com outros instrumentos que contribuam para o alcance dos resultados, evitando a sobreposição ou contraposição entre eles;
- f) Definir previamente medidas de desempenho em termos de metas e indicadores a serem usados na avaliação do alcance dos resultados do benefício tributário;
- g) Escolher o tipo de benefício tributário que apresente a melhor relação custo-benefício para o alcance dos objetivos da política;

- h) Definir público-alvo e critérios de elegibilidade que garantam maior adicionalidade e evitem oportunidades de evasão e elisão fiscais, com a concessão dos benefícios ocorrendo de forma mais automática possível, com menor grau de discricionariedade;
- i) Estabelecer prazo de vigência fixo na legislação instituidora com previsão de realização periódica de avaliações que permitam a revisão do benefício.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

A avaliação do desenho dos benefícios tributários abrange a adequação do instrumento a determinados princípios, sejam previstos em legislação, sejam propostos pela literatura, além de aspectos relacionados com o modelo lógico da medida governamental. A seguir são analisados os critérios que norteiam o desenho dos incentivos fiscais nessas duas abordagens.

Princípios do desenho dos benefícios tributários

Além dos princípios gerais da administração pública, a formulação dos benefícios tributários deve atender também a princípios específicos das finanças públicas e da tributação. Primeiramente, devem ser considerados os princípios de política fiscal. O FMI (2017) estabelece cinco princípios da “política fiscal inteligente”, definida como aquelas “que facilitam a mudança, aproveitam seu potencial de crescimento e protegem as pessoas que são prejudicadas por ele”:

- Anticiclicidade: a política fiscal deve reagir mais ativamente às condições cíclicas em tempos de recessões profundas e prolongadas e quando a política monetária é restrita. Quando a economia está em recessão, a política fiscal deve ter um papel mais ativo em dar suporte para a atividade econômica, aumentando os gastos e reduzindo os tributos. Em momentos de crescimento econômico, o governo deve ampliar seu espaço fiscal, ampliando a poupança e reduzindo dívidas;

- **Pró-crescimento:** enquanto as medidas anticíclicas têm como objetivo suavizar as flutuações na produção, as medidas pró-crescimento tem um foco no médio e longo prazo. Podem assumir a forma de impostos estruturais ou políticas de despesas que aumentam diretamente o emprego, a acumulação de capital físico e humano e a produtividade. Também podem operar indiretamente, aumentando a eficácia e a implementação de reformas estruturais nos mercados de trabalho e do produto;
- **Inclusiva:** a primeira tarefa da política fiscal inclusiva é identificar combinações de instrumentos de transferência de recursos e impostos que alcancem o nível desejado de redistribuição de renda – que é específico do país – da maneira mais eficiente. Isso significa a adoção de sistemas tributários mais progressivos, ou seja, que aumentam a carga na medida em que aumenta a renda dos contribuintes, e que poderia ser ainda mais aprimorada com a redução dos benefícios tributários regressivos;
- **Capacidade tributária:** os governos precisam de uma forte capacidade de tributar para cumprir as políticas fiscais descritas acima. A tributação fornece uma fonte de receita estável e ajustável que pode ser mobilizada se necessário. É também um elemento central na determinação da capacidade de um país de pagar sua dívida;
- **Prudência:** A crise financeira global mostrou que as finanças públicas estão expostas a grandes riscos que muitas vezes são subestimados. O resgate de bancos falidos e uma profunda recessão econômica elevaram a dívida pública nas economias avançadas a níveis sem precedentes em tempos de paz. Os governos precisam entender melhor os riscos aos quais estão expostos e adotar estratégias para gerenciá-los.

Os benefícios tributários são mecanismos de financiamento de políticas públicas operados no âmbito do sistema tributário, por isso sua avaliação deve levar em consideração os princípios aplicáveis à tributação como um todo. Segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.512), existem cinco princípios que devem nortear o desenho de um “bom” sistema tributário:

- **Eficiência econômica:** o sistema tributário não deve interferir na alocação eficiente de recursos, ou seja, não deve distorcer a alocação de recursos e, se possível, promover a eficiência;
- **Simplicidade administrativa:** o sistema tributário deve ser fácil de adminis-

trar e de baixo custo tanto para sua administração quanto para o cumprimento das obrigações. Bons sistemas fiscais dependem de autocumprimento, portanto, o sistema deve ser projetado para tornar o cumprimento fácil e voluntário;

- Flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de responder facilmente, em alguns casos, automaticamente, às mudanças nas circunstâncias econômicas;
- Responsabilidade política transparente: o sistema tributário deve ser elaborado de forma que os indivíduos possam verificar o que estão pagando e avaliar com que precisão o sistema reflete suas preferências;
- Justiça: o sistema tributário deve ser justo em seu tratamento relativo aos diferentes indivíduos. Ele deve ser visto como justo, tratando de maneira semelhante aqueles que se encontram em circunstâncias semelhantes e impondo tributos mais altos sobre aqueles que podem suportar melhor o ônus da tributação.

Também podem ser considerados os princípios relacionados aos subsídios, grupo maior do qual fazem parte os benefícios tributários. O governo britânico submeteu à consulta pública uma proposta de regime de controle de subsídios (REINO UNIDO, 2021a). No documento, são elencados os princípios a serem usados como critérios na avaliação dos subsídios ingleses:

- Os subsídios devem atender a um objetivo de política pública específico para remediar uma falha de mercado identificada ou para tratar de uma questão de equidade. As autoridades públicas precisarão considerar, explicar e avaliar o objetivo da política por trás do subsídio para garantir que haja um benefício para a sociedade em geral ao fornecer o subsídio.
- Os subsídios devem ser proporcionais e devem ter o tamanho mínimo necessário para atingir o objetivo de política pública declarado. Ao escolher um subsídio, o órgão que o concede deve adotar aqueles que causam a menor perturbação possível na prossecução do objetivo de política pública;
- Os subsídios devem ser concebidos para provocar uma mudança nas práticas do beneficiário que não seria alcançada na ausência de um subsídio e que ajudará a alcançar o objetivo de política pública declarado.

- Normalmente, os subsídios não devem compensar os custos que o beneficiário teria incorrido na ausência de qualquer subsídio. Os subsídios devem ser direcionados para produzir um efeito adicional a qualquer outro que ocorreria na ausência do subsídio;
- Os subsídios devem ser um instrumento de política apropriado para alcançar o objetivo de política pública declarado, quando esse objetivo não pode ser alcançado por outros meios menos distorcivos. Os instrumentos de políticas alternativas que provavelmente causarão menor distorção na concorrência devem ser considerados antes de recorrer aos subsídios;
- As autoridades públicas devem procurar minimizar quaisquer efeitos prejudiciais ou de distorção da concorrência no mercado interno que possam resultar de um subsídio. As autoridades públicas devem avaliar os efeitos materiais sobre a concorrência que podem decorrer da concessão do subsídio. Este é um teste doméstico para garantir que um subsídio não favoreça indevidamente uma empresa em detrimento de um concorrente ou novos participantes no mercado, ou reduza indevidamente a concorrência no mercado;
- As contribuições positivas dos subsídios para alcançar o objetivo devem superar quaisquer efeitos negativos, em particular os efeitos negativos sobre a concorrência doméstica e o comércio ou investimento internacional. As autoridades públicas precisarão avaliar os efeitos materiais sobre a concorrência e o comércio ou investimento internacional e julgar se os benefícios do subsídio são maiores do que os impactos prejudiciais de fornecer o subsídio.

Para a OCDE (2010a, p.25), as falhas dos gastos tributários podem ser classificadas de acordo com o atendimento aos princípios da política tributária, que segundo a entidade seriam: justiça, eficiência e eficácia, simplicidade e responsabilidade fiscal.

Na visão da ONU e do CIAT (2018, p.78), são três os princípios de uma estrutura tributária ótima: eficiência, equidade e simplicidade. Na visão dos órgãos, “é evidente que, exceto para lidar com falhas de mercado, os incentivos fiscais, dada sua natureza discricionária, geralmente violam esses três princípios de tributação ótima”.

Para o FMI et al. (2015a, p.6):

Um bom sistema de arrecadação adota impostos que são simples, justos e eficientes. Os incentivos fiscais correm o risco de comprometer esses princípios na medida em que complicam o sistema tributário, criam desigualdades horizontais e distorcem a eficiência da produção. Ao mesmo tempo, a política tributária pode ser capaz de desempenhar um papel objetivo na melhoria dos resultados do mercado que são ineficientes ou injustos. A justificativa econômica dos incentivos fiscais deve, portanto, ser avaliada em termos de sua capacidade de atingir objetivos claros de forma efetiva e eficiente, em relação a políticas alternativas, tributárias e não tributárias, que poderiam atingir os mesmos objetivos.

Tyson (2014, p.6) também afirma que, a princípio, os gastos tributários devem ser avaliados dentro do modelo usado para analisar o sistema tributário como um todo, a partir das seguintes questões:

1. O gasto tributário promove ou prejudica a eficiência econômica? Até que ponto isso influencia o comportamento do contribuinte de maneiras desejáveis ou distorce o comportamento de maneiras indesejáveis?
2. O gasto tributário é justo? Indivíduos semelhantes são tratados de forma semelhante? O gasto tributário leva em consideração as diferentes capacidades dos indivíduos de arcar com a carga tributária?
3. O gasto tributário é simples e fácil de administrar? Isso inclui cálculo de responsabilidade tributária, declaração de impostos, administração governamental, aplicação e facilidade de evasão.
4. O gasto tributário é vulnerável ao *lobby*? Os gastos tributários beneficiam grupos de interesses muito específicos? Com que frequência os custos e benefícios são examinados?

Na Irlanda, em 2008 foi estabelecida uma Comissão de Tributação para revisar a estrutura, eficiência e adequação do sistema tributário irlandês e com a intenção de estabelecer o arcabouço dentro do qual a política tributária seria definida para a próxima década. A Comissão (IRLANDA, 2009, p.241) recomendou que um gasto tributário só fosse introduzido ou mantido caso fossem respondidas positivamente as seguintes questões:

- O gasto tributário é mais apropriado do que uma despesa direta?
- Em caso afirmativo, a proposta segue cada um dos seguintes princípios:
 - Eficiência
 - Estabilidade e
 - Simplicidade
- Em caso afirmativo, pode ser justificado um afastamento do princípio da equidade, que seja invariavelmente necessário para o gasto tributário?

O TARC (2014, p.52) afirma que um sistema de benefícios tributários “perfeito” seria economicamente eficiente, equânime e alinhado aos objetivos da sociedade. A entidade apresenta as seguintes definições:

- Um resultado eficiente é aquele em que é impossível realocar recursos de forma que pelo menos uma pessoa fique melhor sem prejudicar outra. Isso corresponde à ideia simples de que os recursos não devem ser desperdiçados. Em outras palavras, se houver outra maneira de atingir o mesmo objetivo com um custo de recursos mais baixo, ou se os mesmos recursos pudessem ser estendidos para atingir objetivos adicionais, então não explorar essas oportunidades seria um desperdício;
- Equidade se refere à ideia de justiça distributiva, o que não significa necessariamente igualdade. Este é um conceito normativo que é definido pelos valores de uma sociedade ou de um determinado grupo da sociedade;
- Resultados que estão alinhados com os objetivos da sociedade são aqueles que são considerados para satisfazer os valores sociais e/ou que são considerados dignos/merecedores do ponto de vista da sociedade, conforme expresso através do processo político.

A eficiência e a equidade são apontadas pelo Guia Prático de Análise Ex-Ante (BRASIL, 2018, p.66) como duas razões de intervenção do Estado:

As razões para a intervenção do Estado podem ser pela *busca de eficiência* econômica, quando a alocação de recursos pelo mercado gera uma circunstância indesejável, em que o retorno dos indivíduos envolvidos na transação de mercado é menor que o

retorno que a sociedade como um todo teria com outra alocação, ou pela *busca de equidade*, como expresso nos incisos III e IV do art. 3º da Constituição Federal [grifo no original].

Segundo o TARC (2014, pp.52-53), os benefícios tributários podem ter como alvos:

- Ações dos contribuintes: buscam incentivar ações como consumo, poupança ou doações de caridade;
- Características dos contribuintes: podem ser a idade ou o número de filhos dependentes de um indivíduo ou o tamanho de uma entidade comercial.
- Uma combinação de ações e características dos contribuintes: por exemplo, as isenções em certos tipos de despesas são restritas a indivíduos com certas características.

Assim, os benefícios fiscais são usados para atingir os objetivos das políticas públicas e devem ser direcionados com esses objetivos em mente. Em alguns casos, o principal objetivo do incentivo será a busca de eficiência econômica ou de determinados valores sociais; nesses casos, o benefício terá como foco incentivar ações específicas dos contribuintes. Já quando o objetivo principal do incentivo for aumentar a equidade, o foco do benefício serão as características dos contribuintes. Por fim, o foco em uma combinação de ações e características dos contribuintes volta-se para a busca de um equilíbrio entre os objetivos de eficiência e equidade.

Na proposta de lei acerca do regime de controle de subsídios inglês (REINO UNIDO, 2021b), é elencado como princípio:

Interesse Comum

A – Os subsídios devem perseguir um objetivo político específico, a fim de -

- (a) remediar uma falha de mercado identificada, ou
- (b) abordar uma lógica de equidade (como dificuldades sociais ou questões distributivas).

A seguir são analisados os princípios aplicáveis à avaliação do desenho dos benefícios tributários.

Eficiência e neutralidade

Um dos princípios consensuais na literatura acerca da política tributária é o da eficiência, que, segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.512), significa que o sistema tributário não deve interferir na alocação eficiente de recursos, ou seja, não deve distorcer a alocação de recursos e, se possível, promover a eficiência. Tal conceituação está bastante próxima de outro princípio citado pela literatura, o da neutralidade. Segundo Furman (2008, p.2):

O objetivo principal do sistema tributário é aumentar a receita necessária para financiar os gastos do governo. Como tal, o objetivo é aumentar essa receita sem distorcer as decisões que indivíduos e empresas fariam por razões puramente econômicas. Por exemplo, em um sistema econômico eficiente, as pessoas escolheriam entre biscoitos de chocolate e biscoitos de aveia com base em seus gostos pessoais e nos custos desses produtos. Se os formuladores de políticas impusessem um imposto sobre os biscoitos de chocolate, mas não sobre os biscoitos de aveia, o resultado seria que as pessoas agora considerariam os impostos em sua escolha sobre o tipo de biscoito consumir - e possivelmente acabariam consumindo o cookie menos desejável porque era mais barato.

Entretanto, em alguns casos “existem circunstâncias em que as escolhas econômicas das famílias e das empresas levam a uma sub ou superprodução de um bem (do ponto de vista da maximização do bem-estar da sociedade como um todo). Isso é conhecido como falha de mercado” (IGEES, 2017, p.2). Um tipo de falha de mercado são as externalidades, que constituem efeitos da atividade de um agente sobre o bem-estar de outros agentes. Elas podem ser positivas, quando geram benefícios para terceiros, ou negativos, quando geram prejuízos. Assim, os incentivos fiscais podem ser usados para aumentar a eficiência da economia, corrigindo falhas de mercado.

Nos critérios de avaliação dos gastos tributários da União Europeia (2014, p.12), um conjunto de princípios norteadores abrange facetas da eficiência microeconômica, que corresponde ao uso de recursos maximizando a produção de bens e serviços. O primeiro princípio é “internalizar externalidades, de modo a fornecer o nível socialmente ideal de bens e serviços”.

Assim, quando existem falhas de mercado na forma de externalidades positivas não totalmente internalizadas pelos agentes privados, o governo pode fomentar a atividade por meio de incentivos fiscais, como aquelas geradas por P&D e inovação. A inovação é um fator primordial para o desenvolvimento econômico e social. Em virtude de possuir algumas características de bem público, que gera externalidades positivas na forma de benefícios para toda a sociedade, o Estado atua tanto diretamente na realização de pesquisa e desenvolvimento como incentiva os atores privados a investirem em P&D.

O segundo princípio segundo a União Europeia (2014, p.13) é “minimizar distorções geradas pela tributação”. A tributação é considerada uma distorção da produção e distribuição de bens e serviços, em comparação com uma situação hipotética de ausência de tributação. No entanto, dado um certo nível de carga tributária, a introdução ou remoção de benefícios tributários pode impactar o nível de distorção econômica.

O custo gerado por um benefício tributário específico deve ser financiado com um aumento de tributos em outras áreas, o que deve ocorrer por meio de uma forma de tributação com baixa distorção e não por uma forma de tributação prejudicial ao crescimento, como o imposto sobre o trabalho. Em alguns casos, no entanto, os benefícios tributários podem reduzir as distorções geradas pela tributação: por exemplo, enquanto os sistemas clássicos de imposto de renda corporativo favorecem a dívida como fonte de financiamento em comparação com o patrimônio, um benefício tributário na forma de provisão para patrimônio corporativo reduz essa distorção.

O princípio da neutralidade precisa ser analisado dentro da visão do país de ordem econômica, cujos princípios são estabelecidos pelo art. 170 da CF/1988: soberania nacional; propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

A livre concorrência é um dos princípios basilares da ordem econômica, reforçado ainda pelo § 4º do art. 173, segundo o qual a “lei reprimirá o abuso do poder econômico

que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Na visão de Nogueira (2014, p.40), a livre concorrência constitui “uma exigência, constitucionalmente qualificada, de equilíbrio nas forças econômicas atuantes no mercado de modo que a alocação dos recursos nacionais seja a mais próxima possível daquela socialmente desejável”. O equilíbrio de mercado é essencial para a livre concorrência, justamente para evitar o abuso de poder.

Segundo Valle (2018, p.365), a “neutralidade tributária é inerente à livre concorrência, porque este é o critério que dá característica àquela e diferencia neutralidade de igualdade, já que os dois princípios não devem ter uma mesma conceituação”. A autora distingue dois aspectos sob os quais a livre concorrência pode funcionar na norma tributária:

- Justificativa, quando a norma almejará corrigir falhas de mercado, ou seja, a norma tributária terá como objetivo a manutenção de um mercado sadio com concorrência equilibrada,
- Limitação, que é o caso do artigo 146-A, CF/1988, quando a norma objetiva evitar que a própria norma tributária desequilibre a concorrência.

Segundo a literatura, o art. 146-A da CF/1988 estabelece o princípio da neutralidade no sistema tributário.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Assim, a instituição de benefícios tributários não deve distorcer a livre concorrência e interferir na neutralidade do mercado. Porém, de forma geral, a literatura aponta como uma das desvantagens dos benefícios tributários o fato de constituírem desvios aos princípios da neutralidade e da eficiência.

Segundo a ONU e o CIAT (2018, p.78), os incentivos fiscais violam o princípio da eficiência ao reduzir o custo fiscal abaixo da média, conforme implícito nas regras

tributárias gerais, para um grupo selecionado de contribuintes. Ou seja: os incentivos fiscais permitem que seu grupo-alvo de contribuintes opere com custos mais baixos para seus produtos e serviços, obtendo como resultado, retornos sobre o capital acima da média. Como resultado, os incentivos fiscais distorcem ainda mais a alocação de recursos, encorajando atividades de baixa eficiência para excluir atividades eficientes de mercado.

No longo prazo, incentivos fiscais podem até funcionar contra a transformação econômica. Para o FMI et al. (2015a, p.19):

As ineficiências também surgem de alocações distorcidas de recursos. Por definição, os incentivos fiscais colocam os investimentos não incentivados em desvantagem competitiva. O risco é que, ao buscar escolher vencedores, haja um investimento ineficientemente alto em atividades incentivadas e um investimento ineficientemente baixo em outras. As empresas incentivadas também podem atrair trabalhadores de empresas não incentivadas, oferecendo salários mais altos, apenas porque desfrutam de uma vantagem competitiva artificial

Segundo a UE (2014, p.14), a introdução de incentivos fiscais estreita as bases tributáveis, o que muitas vezes leva a alíquotas mais altas. A análise geral da literatura tributária enfatiza a virtude de uma base tributável mais ampla e alíquotas de impostos baixas. Segundo Furman (2008, p.3), “um dos mantras tradicionais da reforma tributária é ‘ampliar a base e reduzir as alíquotas’”.

Isso envolve dois objetivos: ampliar a base ajuda a tornar o sistema tributário mais neutro entre diferentes atividades, incluindo mais tipos de renda na definição de renda e permitindo menos deduções e créditos para atividades específicas; e a redução das alíquotas de imposto torna o sistema tributário mais neutro sobre a escolha entre trabalhar ou não trabalhar. Ambas as partes do processo aumentam potencialmente a eficiência. Os benefícios tributários caminham no sentido contrário ao princípio da neutralidade, estreitando a base tributável e aumentando as alíquotas, pois o governo precisa arrecadar mais daqueles que pagam os tributos.

Ademais, segundo a UE (2014, p.14):

Os gastos tributários afetam o comportamento dos agentes econômicos e podem distorcer a alocação de recursos. Alguns incentivos fiscais podem levar a perdas de bem-estar ao distorcer as escolhas de investimento e consumo. A introdução de gastos tributários para apoiar um determinado setor desviará recursos e atividades de outros setores da economia. Uma questão chave é então saber se a realocação de recursos é eficiente, como é o caso dos gastos diretos. É impossível uma resposta geral a esta pergunta e qualquer avaliação deve ser feita caso a caso, abordando as questões econômicas específicas em questão.

Na proposta de regime de controle de subsídios inglesa, para garantir o princípio de que as autoridades públicas devem procurar minimizar quaisquer efeitos prejudiciais ou de distorção da concorrência no mercado interno que possam resultar de um subsídio, propõe-se a criação de um processo que especifique como avaliar os subsídios que podem ser considerados de alto risco de causar distorção prejudicial ao mercado interno. Segundo o documento (REINO UNIDO, 2021a, p.31):

A legislação poderia, por exemplo, exigir que as autoridades públicas realizassem uma análise mais detalhada dos efeitos sobre a concorrência de subsídios de “alto risco” antes de sua concessão. Os critérios para um subsídio de “alto risco” podem ser baseados no valor do prêmio proposto, no(s) setor(es) em que ele está sendo concedido ou se o destinatário detém uma parcela significativa do mercado afetado.

Simplicidade

Uma desvantagem dos benefícios tributários é a complexidade que eles adicionam ao sistema tributário, uma vez que “podem tornar a complexidade do todo maior que a soma da complexidade de suas partes” (OCDE, 2010a, p.29).

Michael (2018, p.8) afirma que inclusão de gastos tributários inevitavelmente amplia a complexidade do sistema tributário, reduzindo sua compreensão e aumentando a dificuldade de cumprimento das obrigações e de administração do tributo. Na medida

em que mais benefícios tributários são criados, o foco da administração tributária é desviado da arrecadação de tributos para a administração de regras que possuem propósitos significativamente diferentes do aumento de receitas. Estas desvantagens dos gastos tributários devem ser balanceadas com as vantagens de se usar o sistema tributário para se alcançar objetivos de política pública.

No modelo de avaliação dos gastos tributários da União Europeia (2014, p.13), um grupo de critérios está relacionado com o funcionamento eficiente da política fiscal. O primeiro princípio é a simplicidade e estabilidade do sistema tributário. A redução da sua complexidade irá ter um efeito positivo na redução dos custos de conformidade para as empresas e os cidadãos e dos custos de arrecadação do governo. Assim, em alguns casos os gastos tributários são desenhados de forma a reduzir os custos de conformidade, como benefícios adicionais proporcionados ao empregado, como seguro saúde, abatimentos de educação, auxílio pré-escolar, entre outros. Porém, segundo a UE (2014, p.15):

Os gastos tributários aumentam a complexidade do sistema fiscal e o risco de sobrecarregar a administração fiscal, resultando em perdas adicionais de receita. Os gastos tributários podem: (i) gerar custos administrativos e de conformidade mais elevados, tornando o sistema tributário mais complexo; (ii) enfraquecer o quadro fiscal e (iii) possivelmente gerar uma má alocação de fundos públicos. A complexidade do sistema tributário aumenta os custos de conformidade para famílias, empresários e PME. Também aumenta o custo da arrecadação de impostos.

Na Inglaterra, o Escritório de Simplificação Tributária (OTS – *Office of Tax Simplification*) é um órgão independente dentro do Tesouro que foi criado com o objetivo de identificar áreas onde as complexidades no sistema tributário para empresas e contribuintes individuais podem ser reduzidas. Em 2011 publicou uma revisão geral dos incentivos tributários ingleses, com recomendações gerais e específicas para cada benefício. Os critérios usados na avaliação envolviam as seguintes questões (REINO UNIDO, 2011, p.10):

- Se a justificativa da política para os incentivos ainda é válida e se continua a ser o método ideal para atingir o objetivo da política, dadas outras intervenções potenciais do Governo;

- Se existe atualmente uma justificativa de política para o alívio fiscal;
- O impacto provável da alteração ou revogação do alívio ou isenção;
- Evidências de adesão do contribuinte e conhecimento das compensações;
- Evidências de complexidade, custos de conformidade e encargos administrativos na reclamação das indenizações; e
- Evidências do impacto das isenções no comportamento do contribuinte.

No modelo de avaliação dos gastos tributários do *Government Accountability Office* (GAO, 2012, p.14), formula-se a seguinte questão: “quais são os custos de planejamento, manutenção de registros, relatórios e outros custos de conformidade para os contribuintes no uso dos gastos tributários?”. Segundo o órgão de controle americano, um gasto tributário simples impõe menos carga de conformidade aos contribuintes em termos da necessidade de aprender sobre requisitos, planejar, manter registros, preparar e arquivar declarações de impostos e responder a notificações e auditorias da Receita.

A carga de conformidade representa um custo para a sociedade porque drena recursos de outros usos exclusivamente para fins de cumprimento do código tributário. Um efeito potencial do aumento da carga de conformidade é que menos contribuintes reivindicam os benefícios. Por exemplo, o GAO identificou que regras complexas e o tempo necessário para reivindicar o crédito fiscal do seguro saúde para pequenos empregadores podem ter desencorajado seu uso.

Os custos de conformidade são definidos por Lymer e Oats (2014, p.62):

Custos de conformidade são os custos que são impostos a um contribuinte quando ele ou ela tenta cumprir com as obrigações de um determinado imposto. Isso incluirá quaisquer custos relacionados à necessidade de manter registros para fins fiscais, custos de contratação de funcionários relacionados a impostos, custos de coleta de dados para preencher as declarações de impostos e assim por diante. Os custos de conformidade podem ser significativos como parte dos custos totais de tributação - em alguns casos, podem ser até cinco vezes maiores do que os custos diretos de alguns tipos de imposto.

Justiça, Equidade e Progressividade

O princípio da justiça está diretamente relacionado com os conceitos de equidade e progressividade da tributação. Segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.523) existem dois conceitos distintos de justiça: a equidade horizontal e a equidade vertical. Pelo primeiro, um sistema tributário será justo se tratar indivíduos com características semelhantes de forma igual, consubstanciando o princípio da igualdade, inscrito no inciso II do art. 150 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual é vedado a qualquer um dos entes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Já a equidade vertical significa que indivíduos em situação de desigualdade devem ser tratados de forma desigual, configurando o princípio da capacidade contributiva, inscrito no §1º do art. 145 da CF/1988, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2020b, p.18), o “exame da equidade, que pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública, baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado”.

Uma das formas de atender esse princípio é por meio da progressividade. Segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.233) “um sistema tributário progressivo é aquele em que o pagamento de impostos aumenta mais do que proporcionalmente com a renda; um sistema tributário regressivo é aquele em que aumentam menos do que proporcionalmente”. Assim, não basta que os contribuintes de maior renda paguem mais apenas em termos absolutos, é preciso que o valor pago seja também maior proporcionalmente à renda.

A progressividade é um princípio exigido não apenas no sistema tributário, como também nas políticas públicas em geral. Segundo o Guia Prático de Análise Ex Ante (BRASIL, 2018, p.76):

(...) nas políticas e nos programas, o princípio da progressividade deve ser traduzido no desenho de políticas redistributivas, ou seja, que beneficiem os que mais precisam. Isso é essencial para cumprir a função redistributiva do Estado e os objetivos fundamentais da República (art. 3º da Constituição Federal de 1988).

Os benefícios tributários possuem uma tendência de contrariar o princípio da equidade tanto em termos horizontais quanto verticais. Segundo De Luis (2010), os gastos tributários tendem a criar inequidade horizontal porque nem todos possuem as mesmas preferências ou necessidades como consumidores. Assim, quando o governo decide reduzir o tributo sobre um determinado bem ou serviço, serão beneficiadas as famílias que possuem maior propensão a consumir tal bem ou serviço, enquanto outras famílias de mesma renda que possuem preferências diferentes não serão beneficiadas.

Ainda segundo De Luis (2010), os gastos tributários são regressivos quando aplicados a tributos progressivos. Uma vez que os tributos progressivos implicam em uma carga maior sobre aqueles que possuem maior renda, ao se instituir uma renúncia de receita, quem mais se beneficia são os estratos mais altos da população.

Para a ONU e o CIAT (2018, p.79), o princípio da equidade é violado pelos incentivos tributários ao tratar os contribuintes não pela sua capacidade de pagamento, mas pela sua importância econômica conforme o julgamento dos agentes governamentais. Assim, eles induzem o planejamento tributário excessivo e até mesmo a evasão fiscal.

Alguns benefícios tributários podem ser instituídos com o objetivo de melhorar a progressividade do sistema tributário, incidindo sobre tributos que tendem a possuir caráter regressivo. Isso ocorre, por exemplo, com impostos sobre bens e serviços, que normalmente são regressivos por não haver uma distinção de alíquota para os estratos de renda, representando então um peso maior sobre a renda das camadas mais pobres. As isenções ou reduções de alíquotas são aplicadas sobre bens cujo consumo representa uma fração maior das capacidades contributivas das pessoas de renda mais baixa do que aqueles de pessoas de renda mais alta. É o caso das mercadorias da cesta básica ou do transporte coletivo de passageiros.

No Brasil, o gasto tributário Desoneração da Cesta Básica foi instituído em 2004 com a justificativa da necessidade de mitigar a regressividade da tributação indireta, tendo em vista que os tributos sobre o consumo penalizam mais as classes mais baixas, que comprometem uma parcela maior de sua renda com a aquisição de produtos básicos, com uma projeção de R\$ 17,5 bilhões de renúncia em 2020. Entretanto, segundo o Ministério da Economia (BRASIL, 2019a), a desoneração da cesta básica

também é regressiva, na medida em que os 20% mais pobres da população são beneficiados com apenas 10,6% do gasto tributário total, enquanto os 20% mais ricos se apropriam de 28,8% do total.

A desoneração ainda seria contrária a equidade em termos regionais. No Acórdão 2.956/2020-TCU-Plenário, foi constatado que a política de renúncia fiscal relacionada ao PIS e à Cofins nos setores de proteína animal, massas e derivados do leite “não atende aos objetivos republicanos da Constituição Federal, de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades regionais, pois concentra os benefícios tributários nas duas regiões mais desenvolvidas do País, o Sul e o Sudeste”. A desoneração da cesta básica seria menos efetiva e eficiente que o Programa Bolsa Família, recomendando-se a realocação de recursos da primeira para o segundo.

A mesma questão da comparação entre a eficiência entre gastos diretos e gastos tributários é elaborada por Michael (2018, p.8), segundo o qual, quando um gasto tributário tem como objetivo reduzir a regressividade de um tributo, melhorando assim sua equidade, é necessário avaliar em que medida alcança este propósito, principalmente em comparação com medidas alternativas que poderiam ser mais efetivas.

No modelo de avaliação de gastos tributários do GAO, a segunda pergunta formulada é “mesmo que o propósito seja atingido, o gasto tributário é uma boa política?” (GAO, 2013, p.16). Nesta pergunta, o GAO questiona se o gasto tributário é justo ou equânime, com três subquestões:

- O gasto tributário resulta em diferentes benefícios para contribuintes em uma mesma situação?
- Contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios do gasto tributário?
- Quem realmente se beneficia do gasto tributário?

Observa-se que a primeira subquestão aborda a equidade horizontal, enquanto a segunda analisa a equidade vertical. Já a terceira questão procura identificar os verdadeiros beneficiários, ainda que a política estabeleça um determinado público-alvo que pode não estar sendo alcançado.

O documento “*The Green Book: central government guidance on appraisal and evaluation*” é um guia publicado pelo Tesouro inglês (*Her Majesty’s Treasury* – HMT) sobre como avaliar políticas, programas e projetos. Também fornece orientação sobre a formulação de políticas públicas e uso de monitoramento e avaliação antes, durante e após sua implementação. As orientações do documento são aplicáveis também às propostas de benefícios tributários. O documento menciona diversas análises que podem ser realizadas na formulação das políticas, empregadas principalmente na escolha das alternativas de intervenção, entre as quais a análise distributiva. Segundo o *Green Book* (REINO UNIDO, 2018, p.97):

Análise distributiva é um termo usado para descrever a avaliação do impacto das intervenções em diferentes grupos da sociedade. As intervenções podem ter efeitos diferentes sobre os indivíduos de acordo com suas características (por exemplo, nível de renda ou localização geográfica). Esses efeitos podem ser um objetivo governamental deliberado ou as consequências não intencionais de uma intervenção.

O guia advoga que, quando os efeitos distributivos são relevantes, eles devem ser avaliados. A avaliação dos impactos distributivos pode variar desde uma abordagem quantitativa ou descritiva simples, onde a escala do efeito é relativamente baixa, até uma avaliação aprofundada e cálculo detalhado dos efeitos distributivos, onde a escala é relativamente alta. Quando os efeitos são significativos para um grupo específico, deve ser realizada e apresentada uma análise identificando os grupos ganhadores e perdedores e estimando os efeitos em seu bem-estar. A apresentação dos impactos distributivos é importante para a transparência, de modo que os efeitos das decisões sejam devidamente compreendidos e, quando necessário, as opções de mitigação possam ser consideradas.

A *International Budget Partnership* (IBP, 2018, p.6) defende que, na avaliação da equidade dos gastos tributários, deve ser observado:

- Informações acerca dos beneficiários: estes dados devem ser desagregados por renda, setor, região e outras informações necessárias para demonstrar na medida do possível a quantidade de benefício proporcionada para cada categoria de contribuintes;

- Dados sobre incidência que estimem o impacto do gasto tributário em contribuintes de diferentes níveis de renda, assim como informações de como afeta a distribuição geral de tributos pagos no sistema tributário como um todo;
- Para incentivos ao investimento, o nome dos contribuintes e a quantidade de benefícios que recebem.

Este último item esbarra em questões de sigilo fiscal no Brasil, mas recentemente, a Lei Complementar 187/2021 alterou o Código Tributário Nacional (CTN – Lei 5.172/1966) para permitir a divulgação de informações de benefícios tributários a pessoas jurídicas. Segundo o dispositivo legal inserido no art. 198:

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(...)
IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

A IBP também enumera questões a serem consideradas (IBP, 2018, p.6):

- Quem realmente se beneficia do gasto tributário? Como isso varia em função da renda, geografia ou setor industrial?
- Que setores e tipos de negócios se beneficiam dos incentivos ao investimento? As empresas nacionais recebem os mesmos benefícios que as estrangeiras? Eles vão principalmente para empresas grandes e altamente lucrativas ou também beneficiam empresas menores?
- Um gasto tributário beneficia um eleitorado muito restrito, ou mesmo um único contribuinte, ou proporciona benefícios a muitos contribuintes com características semelhantes? Os gastos tributários podem ser uma ferramenta apropriada para fornecer assistência a muitos contribuintes a um custo relativamente baixo, especialmente se a elegibilidade puder ser facilmente determinada com base no formulário de imposto. As disposições que beneficiam poucos contribuintes podem estar sujeitas a abusos e minar a confiança dos cidadãos na justiça do sistema tributário como um todo.

Flexibilidade e Anticiclicidade

O princípio da flexibilidade estabelece que o sistema tributário deve ser capaz de responder facilmente, em alguns casos automaticamente, a mudanças nas circunstâncias econômicas. Stiglitz e Rosengard (2015, p.520) elencam três aspectos deste princípio. O primeiro é a anticiclicidade:

Por exemplo, quando a economia entra em recessão, uma redução na receita tributária pode ser extremamente desejável, para fornecer o estímulo necessário para a economia. Quando os preços estão estáveis, uma estrutura tributária progressiva proporcionará uma estabilização “automática”. Quando a renda cai, como resultado de uma recessão, a alíquota média de impostos é reduzida - os indivíduos enfrentam alíquotas de impostos mais baixas porque suas rendas são menores. Por outro lado, quando a renda aumenta, a alíquota média de imposto aumenta.

Para o FMI (2017), em tempos normais, quando há espaço fiscal disponível, a política fiscal deve contar com estabilizadores automáticos para amenizar as oscilações econômicas e ações fiscais discricionárias devem ser usadas apenas em circunstâncias especiais. Além disso, a política fiscal deve responder simetricamente ao ciclo de negócios (“expandir em tempos ruins e apertar em tempos bons”), por meio de políticas anticíclicas.

Entretanto, os benefícios tributários em sua maioria são pró-cíclicos. Segundo Listokin (2009, p.198):

Em um sistema tributário progressivo, há um efeito de preço causado pelos gastos tributários que exacerba suas inclinações pró-cíclicas. Um sistema tributário progressivo implica que o subsídio médio para um bem com incentivos fiscais aumenta com a renda. O subsídio é, portanto, maior em um ano com um choque positivo na renda do que em um ano com um choque negativo na renda. Isso fará com que os indivíduos consumam mais bens favorecidos por incentivos fiscais em anos com altas rendas (e altos subsídios). Na medida em que esse consumo aumenta a demanda agregada, o gasto tributário introduz um novo impulso pró-cíclico à economia.

Listokin (2009) defende que uma política tributária focada na estabilização econômica deve reduzir sua dependência em relação aos gastos tributários. O autor cita o exemplo das contribuições de caridade, que oscilam significativamente em resposta às flutuações econômicas. Como essas contribuições são dedutíveis de impostos, o subsídio implícito do governo para organizações de caridade também se move com o ciclo de negócios: o subsídio é maior em tempos de crescimento do que em crises. Substituir a dedução de caridade por subsídios governamentais estáveis a organizações sem fins lucrativos elimina essa pró-ciclicidade. Também se advoga maior sensibilidade dos gastos tributários ao ciclo de negócios. Para Listokin (2009), a indexação automática do tamanho dos gastos tributários ao ciclo econômico reduziria o caráter pró-cíclico destes instrumentos.

O segundo aspecto do princípio da flexibilidade, segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.520), são as dificuldades para ajustar as alíquotas, uma vez que isso normalmente gera um intenso debate político. O terceiro aspecto do princípio da flexibilidade é a velocidade dos ajustes. Se as flutuações na economia forem rápidas, as defasagens de tempo podem limitar a eficácia dos tributos na estabilização da economia. Segundo Stiglitz e Rosengard (2015, p.521), “sempre existe o perigo de que, com defasagens suficientemente longas, os impostos aumentem justamente quando a economia precisa de uma redução de impostos e vice-versa”.

Um dos problemas dos benefícios tributários é que eles possuem alta rigidez. Segundo o Código Tributário Nacional, a “isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”. Ademais, segundo a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF), “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Para Tokman, Rodríguez e Marshall (2006, p.75), a falta de flexibilidade dos gastos tributários é uma de suas desvantagens na comparação com os gastos diretos. Segundo os autores:

As isenções fiscais na maioria dos casos operam com base em leis permanentes, geralmente difíceis de modificar. Isso gera certeza e estabilidade para os beneficiários e, em tese, ajuda a reforçar os comportamentos que se pretende motivar. Porém, também gera inércia, que pode levar à manutenção de instrumentos ineficientes ou que são superados pela mudança da situação. Essa inércia

aumenta quando existem grupos de interesse que se beneficiam diretamente da exceção tributária e que, portanto, defendem sua validade sob o conceito de “direitos adquiridos”. No caso das despesas diretas, a situação tende a ser diferente. De fato, na maioria dos casos, seu orçamento deve ser aprovado anualmente, por meio de discussão parlamentar. Isso aumenta a possibilidade de realocação de gastos de acordo com a eficiência dos programas e prioridades sociais vigentes.

Análise do modelo lógico

Uma vez analisado o desenho do benefício tributário a partir dos princípios que regem sua adequabilidade, cabe então analisá-lo a partir das boas práticas relacionadas com as dimensões do seu processo de formulação, ou os elementos que compõem o seu modelo lógico, pelo qual é realizada a “modelagem das intervenções públicas por meio das quais se dará a implementação da política; que se definem as relações de causa e efeito esperadas destas; e que se estabelecem os fundamentos para o monitoramento e avaliação da política pública” (TCU, 2020, p.48).

Segundo o FMI et al. (2015a, p.19), o desenho de políticas de incentivo fiscal envolve três questões centrais: a escolha do instrumento tributário; os critérios de elegibilidade; e os requisitos de transparência e monitoramento durante os diferentes estágios do ciclo de vida do incentivo fiscal.

Já a ONU e o CIAT (2018, p.20) enumeram três tipos de assuntos que devem ser consideradas no desenho dos incentivos fiscais. O primeiro grupo corresponde às questões de elegibilidade, que envolvem a definição do público-alvo e o tipo de benefício a ser concedido. O segundo grupo está relacionado com as questões de implementação, que abrangem a conformidade inicial às condições de qualificação, a declaração e o monitoramento da continuidade da conformidade e a possibilidade de abusos dos regimes de incentivos fiscais. O terceiro grupo envolve as questões de revisão e extinção do benefício.

O TARC (2014, pp.18-19) discorre sobre as diferentes categorizações dos incentivos fiscais, critérios estes aplicáveis nas escolhas realizadas dentro do processo de desenho dos gastos tributários:

- pelo mecanismo de entrega do benefício, que pode ser mediante isenções, deduções, créditos tributários, redução de alíquotas, diferimento, concessão administrativa;
- pelo tipo de tributo, ou de acordo com a base tributária específica a que pertencem;
- pela função orçamentária a que pertencem, o que facilita sua comparação com gastos diretos;
- pelo objetivo de política pública que busca alcançar;
- pelos beneficiários e suas características;
- pelo tamanho do gasto em termos de receita renunciada;
- pelo risco que gera.

Larédo, Köhler e Rammer (2016, p. 20), ao discorrerem acerca dos benefícios tributários para fomento a P&D, enumeram algumas dimensões relacionadas ao seu desenho, conforme o Quadro 2:

Quadro 3: Dimensões relacionadas ao desenho dos incentivos tributários a P&D

Dimensão	Aspectos a serem considerados
Escolha do tipo de incentivo tributário.	Depreciação acelerada, deduções especiais, superdeduções, isenções ou créditos tributários
Definição da base sobre a qual o benefício será calculado.	Modelos baseados em volume ou incrementais.
Definição das operações elegíveis para o incentivo.	Considerar apenas os custos de recursos humanos, considerar todos os custos correntes das atividades de P&D ou considerar os custos totais de P&D, incluindo equipamentos e máquinas.
Generosidade da medida.	Porcentagem das despesas de P&D que podem ser deduzidas e a quantidade máxima de redução de impostos que pode ser reivindicada.
Definição dos beneficiários que são elegíveis para solicitar os incentivos.	Tratamento diferenciado às empresas em função de seu tamanho ou em função de seu tempo de existência; exigência de parceria com instituições públicas.

Dimensão	Aspectos a serem considerados
Regras para o consumo dos créditos tributários.	Aplicação dos créditos tributários apenas às empresas que obtêm lucro no mesmo ano fiscal em que ocorreram as despesas de P&D ou se as reivindicações podem ser carregadas para trás ou para a frente ou se podem ser desembolsadas no caso de um registro de prejuízo pela empresa.
Decisão quanto à vigência.	Se as medidas serão permanentes ou temporárias.

Fonte: Elaboração própria, a partir de Larédo et al. (2016, p. 20).

Neste referencial, entende-se como relevantes as seguintes dimensões: definição dos objetivos; escolha do tipo de benefício tributário; definição do público-alvo e critérios de elegibilidade; regras para fruição do benefício; critérios de gestão e monitoramento; revisão e vigência do benefício.

Alinhamento com os objetivos da sociedade e o mix de política pública

Conforme visto acima, um dos três elementos desejáveis em um gasto tributário segundo o TARC (2014) é que ele deve estar alinhado com os objetivos da sociedade, expressos por meio do sistema político.

A Resolução Atricon 6/2016 elenca como possíveis pontos de controle na fiscalização de renúncias de receitas pelos tribunais de contas:

16.1 Se os atos foram praticados com obediência aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, bem como aos demais aplicáveis à Administração Pública (art.37, caput, CF);

16.56 Se não há desvio de finalidade na concessão de benefícios fiscais, inclusive os decorrentes dos convênios do Confaz;

16.57 Se não há direcionamento ou favorecimento ilegal de segmentos e/ou empresas na concessão de benefícios ou incentivos fiscais;

Tais pontos de controle estão relacionados com o objetivo do gasto tributário, que deve atender ao princípio da impessoalidade e não haver desvio de finalidade com favorecimento a grupos específicos da sociedade.

Segundo a UE (2014, p.13), um critério a ser aplicado na avaliação dos gastos tributários abrange a sua capacidade de cumprir com eficiência os objetivos sociais ou estratégicos definidos pelo governo:

A questão, portanto, não é a relevância dos objetivos governamentais, mas, sim, a escolha dos melhores instrumentos para cumprir os objetivos atribuídos. A desoneração tributária pode ser um dos instrumentos possíveis, mas, deve-se verificar se outros instrumentos poderiam atingir a mesma meta com menor custo.

Como exemplo, a entidade cita o objetivo de melhorar a equidade social. Os gastos tributários podem ser usados como um meio para reduzir a desigualdade de renda e combater a pobreza. Em alguns casos, por exemplo, o tratamento fiscal favorável (por exemplo, no consumo de energia para apoiar estratos de baixa renda) pode entrar em conflito com os objetivos econômicos (por exemplo, reduzir a emissão de carbono ou usar recursos energéticos de forma eficiente).

Segundo a UE (2014), diante dos problemas apontados em relação aos gastos tributários, como a possibilidade de captura por lobbies, combinada com a sua falta de transparência e de mecanismos que promovam sua revisão e extinção, destaca questões gerais que são importantes na avaliação dos gastos tributários. Tais questões estão relacionadas principalmente à eficiência econômica dos gastos tributários, seu impacto na equidade social, a necessidade de abordar as falhas do mercado, de promover o empreendedorismo e o crescimento e de complementar soluções de política não tributária. Para a entidade (UE, 2014, p.17):

Uma avaliação da eficiência dos gastos tributários requer a identificação de diferentes áreas de política e uma avaliação de como os incentivos fiscais poderiam - ou não - ajudar a cumprir determinados objetivos econômicos nessas áreas. É necessária uma análise caso a caso com foco em grupos

ou categorias específicas de gastos tributários associados a questões econômicas específicas (abordagem ascendente ou temática) para identificar opções de política. O principal desafio é por meio de uma análise de custos e benefícios para ajudar a limitar o uso de gastos tributários aos casos em que existem falhas de mercado consideráveis e em que vantagens administrativas óbvias sobre programas de gastos comparáveis possam ser identificadas.

No modelo desenvolvido para o Ministério das Finanças alemão (THONE, 2019), a avaliação foi organizada em cinco dimensões: relevância do objetivo; efetividade; sustentabilidade; adequabilidade instrumental; e transparência e monitoramento. A primeira e a terceira dimensões estão relacionadas com o desenho dos gastos tributários.

Na dimensão da relevância do objetivo, o propósito do incentivo fiscal é identificado e analisado tendo em vista as necessidades atuais e os objetivos gerais na área de política em causa. Do ponto de vista econômico, verifica-se se há uma boa justificativa para a intervenção do Estado. Segundo Thöne (2019, p.112):

A relevância do objetivo é de grande importância: se a meta em si não pode ser justificada, mesmo uma boa eficácia e boa instrumentação não podem levar a uma boa avaliação geral. Especialmente para subsídios mais antigos - mas não apenas para estes - a análise de sua motivação é tudo menos trivial.

Segundo o modelo, os benefícios tributários podem vigor por décadas sem sofrer nenhum tipo de intervenção. Uma vez que o ambiente social e econômico muda, a finalidade real do subsídio também pode ser perdida.

Já a dimensão da sustentabilidade, os gastos tributários são avaliados em termos de seus efeitos positivos e negativos como parte da estratégia de sustentabilidade do governo federal. São usados como critérios nesse caso os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS).

Segundo Thöne (2012, p.14):

Muitos subsídios podem realmente ser o instrumento mais efetivo para se atingir o bem comum. Porém, a reputação dúbia dos subsídios vem do fato de que eles também podem servir muito bem a interesses ocultos com pouca relação, ou até mesmo contrários, ao interesse público. Ademais, o objetivo de um gasto tributário específico, como definido na lei, nem sempre pode ser usado como o padrão principal para sua avaliação. Contudo, os objetivos pretendidos pela legislação constituem o ponto de partida para qualquer avaliação.

Segundo o TARC (2014, p.51), o esquema de avaliação dos gastos tributários busca responder a duas questões fundamentais:

- Qual é a conveniência do incentivo implícito no objetivo da política?
- Se o incentivo implícito for desejável, ele será mais bem fornecido como um benefício fiscal ou como uma transferência direta?

No modelo de avaliação do *Government Accountability Office* (2012, p.19), uma das questões é “como o gasto tributário se relaciona com outros programas governamentais?”, dividida em quatro subquestões:

- O gasto tributário contribui para uma meta prioritária definida transversalmente entre agências governamentais?
- O gasto tributário duplica ou se sobrepõe a outro esforço federal?
- O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades federais?
- Uma alternativa ao gasto tributário alcançaria de forma mais eficaz o objetivo pretendido?

Em uma auditoria, o GAO (2012, p.20) identificou que o governo federal apoiava a produção doméstica de etanol por meio de duas ferramentas duplicadas: um crédito tributário e uma regulação que exigia quantidades mínimas de combustíveis renováveis no combustível comercializado. O GAO concluiu que o crédito fiscal não era necessário porque a regulação era suficiente para garantir a existência de um mercado para a produção nacional de etanol.

Em trabalho recente, o *National Audit Office* do Reino Unido (NAO, 2020) examinou como os departamentos do Tesouro do Reino Unido supervisionam e gerenciam os gastos tributários ao longo de seu ciclo de vida. Na ocasião, o órgão de controle recomendou que fosse realizada a revisão para verificar se os objetivos dos gastos tributários ainda estariam alinhados aos objetivos governamentais.

Na proposta de lei acerca do regime de controle de subsídios inglês (REINO UNIDO, 2021b, p.51), são elencados como princípios:

Interesse Comum

A – Os subsídios devem perseguir um objetivo político específico, a fim de -

- (a) remediar uma falha de mercado identificada, ou
- (b) abordar uma lógica de equidade (como dificuldades sociais ou questões de distribuição).

Proporcional e Necessário

B – Os subsídios devem ser proporcionais ao seu objetivo político específico e limitado ao que é necessário para alcançá-lo.

Projeto para mudar o comportamento econômico do beneficiário

C (1) – Os subsídios devem ser concebidos para provocar uma mudança no comportamento econômico do beneficiário.

C (2) – Essa mudança, em relação a um subsídio, deve ser-

- (a) propício para alcançar seu objetivo de política específico, e
- (b) algo que não aconteceria sem o subsídio.

Custos que seriam financiados de qualquer maneira

D Os subsídios normalmente não compensam os custos que o beneficiário teria financiado na ausência de qualquer subsídio.

Meios menos distorcivos de atingir o objetivo da política

E Os subsídios devem ser um instrumento político adequado para atingir o seu objetivo político específico e esse objetivo não pode ser alcançado por outros meios menos distorcivos.

Concorrência e investimento no Reino Unido

F Os subsídios devem ser concebidos para atingir o seu objetivo político específico, ao mesmo tempo que minimizam quaisquer efeitos negativos sobre a concorrência ou o investimento no Reino Unido.

Efeitos benéficos para compensar os efeitos negativos

G Os efeitos benéficos dos subsídios (em termos de atingir seu objetivo de política específico) devem compensar quaisquer efeitos negativos, incluindo, em particular, os efeitos negativos sobre -
(a) concorrência ou investimento dentro do Reino Unido;
(b) comércio ou investimento internacional.

Verifica-se que todos os princípios estão relacionados com o objetivo do subsídio, demonstrando a importância de o instrumento ser desenhado a partir de uma necessidade clara. O benefício tributário deve ser a alternativa mais eficiente para alcançar os resultados almejados, ser calibrado para se limitar à proporção necessária para atingir os objetivos e evitar gerar distorções ao princípio da neutralidade.

Quando se analisa a adequação do benefício tributário com os objetivos governamentais maiores, é preciso considerá-lo também como um instrumento dentro de um conjunto, ou *mix*. Na visão do *policy mix*, os instrumentos de ação governamental não devem ser analisados isoladamente, é preciso considerar sua complementariedade ou contradição com outros instrumentos. A OCDE (2010b) define que o objetivo do *policy mix* é a coerência, e o meio existente para buscar esse objetivo é a coordenação. Segundo Cunningham et al. (2016, p. 505):

Olhando para a multidão - e sobreposição - de objetivos de política, a variedade de instrumentos que podem atingir o mesmo grupo de atores e a sobreposição de racionalidades de intervenção entre instrumentos, fica claro que, para verificar o sucesso de medidas individuais, também é preciso examinar como as políticas ou instrumentos interagem.

A coerência dentro do “*policy mix*” deve ocorrer tanto em termos verticais quanto horizontais. Verticalmente, os instrumentos devem estar alinhados com os objetivos

maiores da sociedade. Horizontalmente, os diferentes instrumentos utilizados devem estar alinhados entre si.

No alinhamento vertical, os benefícios tributários constituem instrumentos de política pública, por isso devem estar alinhados com o planejamento governamental geral e da função específica a qual estão vinculados. Assim, os benefícios tributários relacionados com a função educação, por exemplo, devem estar alinhados com os documentos maiores do planejamento governamental, como a Estratégia Federal de Desenvolvimento para o Brasil no período de 2020 a 2031, instituída pelo Decreto 10.531/2020, o Plano Plurianual, assim como o Plano Nacional de Educação.

Definição de medidas de desempenho

Na fase de desenho das políticas públicas devem ser definidas medidas de desempenho que permitam o monitoramento e a avaliação do alcance dos objetivos definidos. Segundo o Guia de Análise *Ex-Ante* (BRASIL, 2018, p.80):

A definição de metas quantitativas é essencial para a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade da política. O uso de indicadores quantitativos e/ou qualitativos apropriados faz parte, então, do desenho da política. Após a implantação da política pública, esses parâmetros iniciais podem ser comparados com os resultados efetivos e as metas alcançadas, no âmbito de avaliações ex post.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que, tanto a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa (art. 16), quanto a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (art. 14) sejam acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Sem uma definição de metas de entregas de produtos e alcance de resultados adequada, a estimativa de impacto orçamentário-financeiro não será coerente com a realidade. As metas precisam ser definidas a partir de uma avaliação do potencial uso do incentivo pelos beneficiários, a partir dos quais é identificada a redução da receita e seu impacto orçamentário-financeiro.

Segundo o Decreto 9.191/2017, as propostas de criação de políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária deverão conter “objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados” (art. 32, VIII, “a”).

A Emenda Constitucional 109/2021 estabeleceu em seu art. 4º que:

§ 4º Lei complementar tratará de:

I – critérios, objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

No modelo de avaliação do GAO (2012), é feita a seguinte questão: “foram estabelecidas medidas de desempenho para monitorar o alcance dos objetivos do gasto tributário?”. Segundo o GAO (2012, p.8):

De acordo com o GPRA, uma primeira etapa fundamental dos esforços de medição de desempenho das agências é estabelecer metas estratégicas que expliquem os propósitos dos programas das agências e os resultados que pretendem alcançar. Da mesma forma, identificar a finalidade dos gastos tributários é um primeiro passo necessário para determinar como o desempenho dos gastos tributários deve ser avaliado. Para alguns gastos tributários, a finalidade pretendida pode estar clara na história legislativa; para outros, o propósito pode não ser claro e precisa ser inferido.

Na visão do GAO (2012), as medidas de desempenho podem abordar o tipo ou nível de atividades do gasto tributário (processo), os produtos e serviços diretos entregues pelo incentivo ou os resultados desses produtos e serviços. Além disso, o órgão de controle americano sugere que as medidas de desempenho devem englobar todos os objetivos associados ao benefício.

Além de buscar incorporar os múltiplos objetivos do gasto tributário, as medidas de desempenho também devem abranger as diferentes dimensões do incentivo fiscal. Segundo o Departamento de Administração e Orçamento americano (EUA, 2018, p.193):

A avaliação de desempenho geralmente se preocupa com entradas, saídas e resultados. No caso de gastos tributários, o principal insumo geralmente é redução da receita. Produtos são medidas quantitativas ou qualitativas de bens e serviços, ou mudanças na receita e no investimento, produzidos diretamente por esses insumos. Os resultados, por sua vez, representam as mudanças na economia, na sociedade ou no meio ambiente que são os objetivos finais dos programas.

Segundo a *International Budget Partnership* (IBP, 2018, p.4), os gastos tributários devem ser estruturados de forma que promovam sua *accountability*, o que inclui a definição do objetivo do gasto tributário e das métricas que serão usadas para determinar se o objetivo está sendo alcançado. Deve ser verificado se a lei que instituiu o gasto tributário prevê os mecanismos de coleta de dados para avaliar sua efetividade. O IBP (2018, p.5) formula a seguinte questão a ser considerada na avaliação do gasto tributário:

Existem medidas de desempenho bem definidas? Os requisitos de relatórios são suficientes para determinar se um gasto tributário está atingindo seus objetivos? Se os dados necessários para avaliar o desempenho não estiverem prontamente disponíveis, o estatuto de instituição exige sua coleta?

Escolha do tipo de benefício tributário

Segundo a OCDE (2010, p.12) os gastos tributários podem assumir as diferentes formas:

- abatimentos: montantes deduzidos do benchmark para chegar à base tributável;
- isenções: valores excluídos da base tributária;
- redução de alíquota: uma alíquota reduzida de imposto aplicada a uma classe de contribuintes ou transações tributáveis;
- diferimento do imposto: atraso no pagamento do imposto;
- créditos: valores deduzidos do passivo fiscal

No modelo alemão de gastos tributários (THÖNE, 2019), uma das dimensões da avaliação é a adequação instrumental, em que se verifica qual o melhor instrumento possível para atingir o objetivo definido e se o benefício tributário é a melhor instrumentação possível do objetivo da política. O controle instrumental é dividido em duas perspectivas: no sentido de uma avaliação do desenho da intervenção, uma perspectiva *ex-ante* é usada para avaliar se a instrumentação apropriada foi selecionada desde o início. Esta consideração é complementada por uma avaliação *ex-post*, na qual os resultados do monitoramento e da avaliação de impacto são incluídos.

Segundo Thöne (2012, p.15), nesta dimensão são feitas duas questões:

- A intervenção governamental planejada deveria assumir a forma de um gasto tributário?
- Em caso positivo, qual tipo de gasto tributário deveria ser empregado?

A primeira questão é abordada na etapa de análise de alternativas neste referencial. Uma vez verificado que o gasto tributário é a melhor opção de implementação, o melhor desenho para o incentivo deve ser estabelecido. Para Thöne (2012, p.15), a primeira tarefa seria a escolha do tributo. Segundo o FMI et al. (2015a, p.20):

Os incentivos podem abranger uma ampla gama de impostos, incluindo imposto de renda corporativo (CIT), IVA [imposto de valor agregado], tarifas, impostos sobre propriedade, imposto de renda pessoal e contribuições sociais. Os incentivos em cada uma dessas áreas requerem análises econômicas distintas. Por exemplo, uma redução nas tarifas de bens de capital geralmente tem uma base econômica sólida, pois elimina distorções de produção que criam grandes custos de bem-estar. Por outro lado, as isenções de IVA sobre o investimento podem ser totalmente redundantes, uma vez que o pleno funcionamento do imposto significa que o IVA cobrado sobre os insumos não “cola” ao comprador, mas é totalmente recuperado como um crédito contra o IVA cobrado nas vendas

Como exemplo, a OCDE (2020) apontou diretrizes para as medidas tributárias e fiscais em resposta à crise resultante da pandemia do coronavírus iniciada em 2020. Segundo a entidade, a menos que os incentivos fiscais ao investimento fornecessem um forte direcionamento para a produção que era criticamente necessária para enfrentar a crise de saúde (por exemplo, equipamentos de proteção), seu principal impacto poderia vir a ocorrer apenas após a crise para a maioria das empresas.

As reduções das taxas de imposto de renda da pessoa jurídica proporcionariam o maior benefício para as empresas que ainda estivessem tendo lucros. As reduções da taxa de imposto de valor agregado (IVA) seriam menos eficazes, dadas as opções de consumo fortemente restritas durante a pandemia, e poderiam ser de difícil reversão depois de introduzidas, mesmo que temporariamente. Também havia evidências de que o impacto de taxas de IVA mais baixas sobre o consumo e os preços ao consumidor poderia ter vida curta. Tais orientações, apontando ineficácia em alguns tipos de incentivos fiscais, demonstravam a necessidade de que os benefícios fossem desenhados cuidadosamente.

Após o tributo apropriado ser identificado, escolhe-se o tipo de benefício a ser concedido: isenção, dedução, crédito tributário, redução de alíquota ou diferimento. Na literatura acerca dos incentivos fiscais para investimentos ainda são elencados outros possíveis tipos de incentivos, tais como (EASSON; ZOLT, 2004, p.18):

- redução das taxas de imposto de renda corporativo;
- *tax holidays* (redução ou isenção de impostos por um período limitado);
- créditos de investimento ou licenças;
- contas de crédito tributário;
- depreciação acelerada de bens de capital;
- regras de dedução favoráveis para certos tipos de despesas;
- deduções ou créditos para lucros reinvestidos;
- alíquotas reduzidas de imposto retido na fonte sobre remessas para o país de origem;
- redução do imposto de renda pessoal ou da previdência social para executivos e funcionários;
- impostos sobre vendas ou reduções de IVA;
- redução de impostos e taxas alfandegárias de importação;
- reduções de impostos sobre a propriedade;
- criação de “zonas” especiais.

O FMI et al. (2015a, p.20) consideram que incentivos que reduzem o custo do investimento são geralmente preferíveis aos incentivos baseados no lucro. O primeiro tipo envolve abatimentos específicos ligados a despesas de investimento, como esquemas de depreciação acelerada e deduções e créditos especiais. Como tem como alvo a redução do custo dos investimentos, fazem com que um número maior de projetos seja lucrativo na margem, ou seja, pode incentivar investimentos que não ocorreriam sem o benefício. Quando os lucros são baixos, os benefícios focados no lucro possuem pouca efetividade, diferentemente dos vinculados ao custo dos investimentos.

Um instrumento muito criticado pela literatura é a redução temporária (*tax holidays*). Segundo o FMI et al. (2015a, p.20), este instrumento tende a favorecer atividades prontamente móveis, ao invés de investimentos de longo prazo.

Segundo Tanzi e Zee (2000, p.25), de todas as formas de incentivos fiscais, os *tax holidays* são os preferidos entre os países em desenvolvimento. Apesar de fáceis de administrar, eles apresentam uma série de desvantagens: tendem a beneficiar investidores que esperam altos lucros e iriam realizar o investimento mesmo sem o benefício; incentivam fortemente a elisão fiscal; a duração da isenção, ainda que limitada, está sujeita a abusos pela redesignação criativa de investimentos existentes como novos; *tax holidays* com vigência limitada tendem a atrair projetos de curto prazo, que não são tão benéficos para a economia como os de longo prazo; o custo de perda de receita para o orçamento é raramente transparente.

Os autores defendem que os abatimentos de investimento e os créditos tributários são instrumentos mais vantajosos, pois possuem um alvo melhor ao promover tipos específicos de investimentos, e seu custo de perda de receita é bem mais transparente e fácil de controlar. Porém, destacam-se duas fraquezas destes instrumentos: os incentivos tendem a distorcer a escolha de ativos de capital em favor dos de vida curta, uma vez que um novo abatimento ou crédito é concedido a cada substituição de ativo; empresas qualificadas podem tentar abusar do sistema vendendo e comprando os mesmos ativos para requerer múltiplos abatimentos e créditos.

Já a depreciação acelerada não possui as desvantagens dos *tax holidays*, além de apresentar as virtudes dos abatimentos e créditos, não se verificando incentivos ao abuso, uma vez que o benefício não supera o valor do ativo depreciado, assim como há baixa distorção em favor de projetos de curto prazo.

Público-Alvo e Critérios de elegibilidade

Os benefícios tributários possuem público-alvo específico, ou seja, são concedidos apenas para aqueles que atenderem às condições estabelecidas. Conforme analisado na seção teórica deste referencial, um dos elementos do conceito de benefício tributário é que ele concede o incentivo apenas para um conjunto limitado de beneficiários. Desta feita, a definição do público-alvo e os critérios de elegibilidade são essenciais para o alcance dos objetivos.

Segundo a União Europeia (2014, p.32), os gastos tributários podem ter problemas de focalização, gerando efeitos inesperados. Citando o caso dos gastos tributários direcionados para a formação de capital humano, estes seriam bastante criticados por favorecerem as grandes empresas, os indivíduos altamente qualificados e os grupos que já dispõem de um melhor acesso à educação e à formação. “Em comparação com programas de gastos direcionados, eles frequentemente parecem muito amplos e insuficientemente direcionados” (UE, 2014, p.32).

Segundo o TARC (2014, p.56), a definição de critérios de elegibilidade gera oportunidades de evasão e elisão fiscais, especificamente, as regras que são difíceis de verificar e monitorar. Disposições vagas deixam margem para discricionariedade em sua interpretação e não levam em conta totalmente as oportunidades que criam para que os indivíduos adaptem seu comportamento de forma a reduzir legalmente suas obrigações fiscais. A concepção de regras que minimizem as oportunidades de evasão e elisão requer um diálogo direto entre economistas e especialistas em direito tributário durante a fase de concepção, bem como na revisão subsequente.

No caso dos incentivos fiscais para investimentos, a concessão de um incentivo para determinados setores ou tipos de investimentos constitui um privilégio justificado apenas se atrair investimentos que tenham se apresentado como eficientes e que não seriam realizados sem o benefício. Assim, segundo a ONU e o CIAT (2018, p.20) “a primeira pergunta a ser respondida é quais os tipos de investimentos que devem ser atraídos”.

Esta escolha de setores tem como consequência a interferência do governo na alocação dos recursos na economia, que deixa de ser definida apenas pelas forças de mercado. Segundo Zolt (2015, p.19),

Há dúvidas justificáveis sobre a capacidade dos políticos de “escolher vencedores”, principalmente em países onde os mercados são menos do que perfeitos. Além disso, existem alguns tipos de investimento que, embora não sejam totalmente proibidos, podem não merecer incentivo na forma de benefícios fiscais. Idealmente, os incentivos devem ser dados apenas para investimentos incrementais; isto é, para investimentos que não teriam ocorrido de outra forma.

Para Easson e Zolt (2004, p.25), as seguintes questões devem ser consideradas na definição dos critérios de elegibilidade:

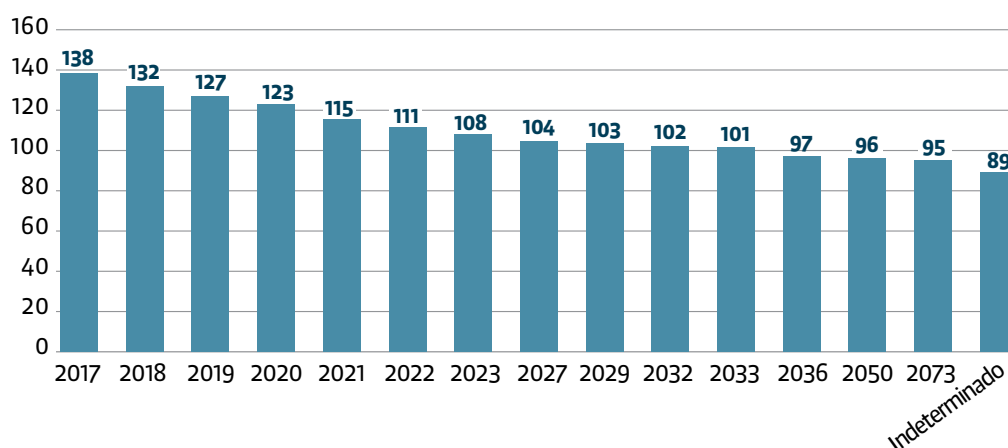
- Concessão automática ou discricionária: uma questão inicial é se os benefícios devem ser concedidos automaticamente quando as condições prescritas são atendidas, ou se esses benefícios devem ser concedidos a partir de uma decisão discricionária. As concessões discricionárias podem reduzir o custo potencial da perda de receita porque torna possível, em teoria, restringir os incentivos ao investimento incremental e excluir os investimentos que possam atender às condições formais prescritas, mas que não sejam o tipo de investimento adequado ao benefício. Os incentivos discricionários, entretanto, podem impor uma carga administrativa significativa, dispor de baixa transparência e estar mais sujeitos à corrupção.
- Condições de elegibilidade: os incentivos fiscais que impõem requisitos específicos de elegibilidade exigirão alguma forma de verificação para garantir a conformidade. Os contribuintes podem ser obrigados a: (i) obter a aprovação ou certificação inicial; (ii) demonstrar a satisfação das condições factuais; (iii) obter avaliações de certos ativos; ou (iv) atender a certos requisitos de qualificação contínua.
- Determinação de elegibilidade: uma outra questão a considerar é “quem determina a elegibilidade?”. Em muitos casos, diferentes áreas do governo atuam sobre a política objeto do benefício, como os investimentos estrangeiros em capital, cujos incentivos poderiam ser concedidos pelo Ministério da Economia, do Desenvolvimento ou das Relações Exteriores. A administração tributária geralmente determina se um contribuinte específico atende a todas as condições de qualificação ao processar a declaração do contribuinte ou ao fazer a avaliação para o ano de qualificação.

Para Klemm (2009, p.13), os incentivos fiscais devem ser automáticos e não discricionários: diante de uma situação hipotética em que o serviço público fosse imparcial, incorruptível, previsível e onisciente, a discricionariedade na concessão do benefício seria preferível porque o agente público poderia focar em investimentos que não ocorreriam sem o incentivo estatal e que proporcionassem o maior retorno social. Entretanto, em termos mais realistas, existem razões fortes para o uso de incentivos automáticos, baseados apenas em critérios pré-definidos, refletindo tanto o risco de corrupção quanto a dificuldade do governo em escolher vencedores.

Vigência e revisão

Os gastos tributários, diferentemente dos gastos diretos, não são analisados no processo legislativo orçamentário anual. Em verdade, muitos gastos tributários não são avaliados quanto a sua eficiência e efetividade ao longo de toda sua existência, que em muitos casos é significativamente longa. A literatura internacional recomenda que a legislação instituidora dos benefícios tributários contenha disposições acerca do prazo de vigência e da necessidade de realização de avaliações periódicas e de revisão do benefício. A Figura 4 apresenta a quantidade de gastos tributários no Brasil de acordo com o ano final de vigência. Verifica-se que 89 dos 138 gastos tributários possuem vigência indeterminada.

Figura 4: Quantidade de gastos tributários vigentes



Fonte: Receita Federal (2020)

A vigência dos benefícios tributários é outro aspecto relevante na sua formulação. Primeiro, pelos efeitos sobre sua flexibilidade, uma vez que os benefícios concedidos com prazo certo e com condição onerosa são considerados como direito adquirido. Segundo, porque, diferentemente das despesas orçamentárias, que precisam passar pelo crivo legislativo anualmente na discussão do orçamento, os gastos tributários, uma vez instituídos, permanecem pelo prazo de sua vigência, que muitas vezes é indefinida. Por estas razões que as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), desde o exercício de 2012, vêm exigindo que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária tenha vigência de no máximo cinco anos.

Há um consenso (REDONDA e NEUBIG, 2018, p.7) de que a reforma ou extinção de gastos tributários é geralmente uma tarefa politicamente muito difícil, ainda que seu custo fiscal seja alto e sua efetividade questionável. Muitos países adotam as cláusulas de extinção como uma forma de mitigar esta dificuldade.

No guia de transparência fiscal do FMI (2018a, p.24), é definido como princípio: “1.1.4 O governo divulga e gerencia regularmente a perda de receita com gastos tributários”. O FMI diferencia os níveis de prática a serem considerados na avaliação deste princípio, e o nível avançado é aquele em que “a perda de receita com gastos tributários é estimada por setor ou área de política e é publicada pelo menos uma vez por ano. Há controle ou objetivo orçamentário para o tamanho dos gastos tributários”. Uma das formas propostas pelo FMI para se alcançar essa prática é “impor um limite no número de anos entre a introdução de um novo gasto tributário e sua expiração (uma “cláusula de caducidade”)”

Segundo a OCDE (2010, p.51):

Nos Estados Unidos, alguns programas de gastos diretos compulsórios (embora não sejam os maiores e mais importantes) são legalmente autorizados por períodos de tempo limitados (normalmente cinco anos), exigindo uma reautorização periódica. Fazer o mesmo com os gastos tributários pode melhorar a supervisão, exigindo exame adicional no curso da consideração da legislação de reautorização.

Segundo Brixi (2004, p.229), a “experiência dos países sugere que a análise pode ser mais fácil e eficaz se as cláusulas de caducidade explícitas e avaliações dos efeitos forem exigidas diretamente na legislação dos gastos tributários”.

Zolt (2015, p.31) faz as seguintes recomendações quanto à revisão e à vigência dos incentivos tributários:

- limitar a duração dos regimes de incentivos fiscais para reduzir os custos potenciais de programas malsucedidos ou mal elaborados, incluindo uma cláusula específica de “caducidade” como parte da legislação original;
- elaborar regimes de incentivos para exigir que os beneficiários relatem as informações às agências de investimento e especificar qual agência do governo tem a responsabilidade de monitorar e fazer cumprir a qualificação e quaisquer disposições de recaptura;
- requerer uma avaliação quanto aos custos e benefícios de regimes específicos de incentivos fiscais e especificar o momento da avaliação e as partes responsáveis por conduzi-la.

O Tesouro do Reino Unido publicou um guia com as diretrizes do desenho da política fiscal (HMT, 2010, p.10). Entre as diretrizes estabelecidas, o guia recomendou o maior uso de cláusulas de caducidade para avaliação pós-implementação.

Na auditoria coordenada realizada pelos tribunais de contas europeus (EUROSAI, 2007), foi identificado que vários incentivos fiscais haviam sido concedidos durante um período considerável, às vezes de várias décadas. Mesmo em alguns dos países cujas regras de processo legislativo exigem que a questão de um limite de tempo ou redução gradual seja tratada, todos ou pelo menos a grande maioria dos benefícios não estão sujeitos a um limite de tempo nem a um regime de redução gradual. Segundo o relatório de auditoria (EUROSAI, 2007, p.195)

Embora um limite de tempo para a aplicabilidade de incentivos fiscais seja uma ferramenta adequada para evitar uma “atitude de ter e manter” e para garantir que o Legislativo decida sobre a manutenção de incentivos fiscais em intervalos regulares, esta ferramenta raramente é usada.

Em auditoria de 2020, o *National Audit Office* do Reino Unido (NAO, 2020) recomendou ao Tesouro britânico que considerasse prazos específicos ou gatilhos para avaliação ou revisão ao desenhar cada gasto tributário.

CONTROLE APLICADO AO DESENHO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Segundo o RCPP (TCU, 2020a, p.52), o controle aplicado ao desenho e à institucionalização da política pública consiste em verificar se ela está definida e institucionalizada, além de verificar “se a política tem uma teoria clara que expressa, de forma objetiva, como ela incide sobre as causas do problema, projetando seus resultados e impactos de longo prazo”.

Neste RCBP, propõe-se que o desenho dos gastos tributários pode ser avaliado tendo como critérios princípios aplicáveis aos incentivos fiscais, sejam postulados constitucionais, ditames mais gerais relacionados com a gestão fiscal responsável previstos na LRF ou princípios do sistema tributário como um todo.

Assim, cabe ao controle investigar se o desenho do benefício tributário atende aos princípios: da eficiência e neutralidade; da simplicidade; da justiça, equidade e progressividade; e da flexibilidade e anticiclicidade. Estes alguns dos princípios aos quais os incentivos fiscais estão sujeitos, pode-se falar ainda em transparência, prudência, entre outros, que são analisados mais detalhadamente em outras seções deste referencial.

Também se entende como necessária a avaliação de aspectos relacionados com o modelo lógico do benefício tributário. Isso envolve o controle verificar se o instrumento contribui para a resolução do problema objeto da política pública, assim como analisar sua coerência dentro do mix de política pública em relação às demais políticas voltadas para este mesmo problema. Também cabe ao controle investigar se foram realizados estudos que indicassem se o tipo de benefício tributário escolhido era o que apresentava a melhor relação custo-benefício, bem como se público-alvo e critérios de elegibilidade seriam os com maior capacidade de gerar adicionalidade além de evitar oportunidades de evasão e elisão fiscais. Por fim, deve ser verificado se foram estabelecidas medidas de desempenho em termos de metas e indicadores, além de fixado prazo de vigência com previsão de realização periódica de avaliações que permitam a revisão do benefício.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne ao desenho do incentivo fiscal, o auditor deve responder às seguintes questões:

2. O benefício tributário atende aos princípios da eficiência e neutralidade; da simplicidade; da justiça, equidade e progressividade; e da flexibilidade e antieciclicidade?

- 2.1. O benefício tributário atende aos princípios da eficiência e neutralidade?
- 2.2. O benefício tributário atende ao princípio da simplicidade?
- 2.3. O benefício tributário atende aos princípios da justiça, equidade e progressividade?
- 2.4. O benefício tributário atende aos princípios da flexibilidade e antieciclicidade?

3. O benefício tributário foi desenhado de acordo com um modelo lógico adequado?

- 3.1. Há coerência entre o benefício tributário e a política pública na qual ele se insere?
- 3.2. Foram definidas medidas de desempenho como metas e indicadores a serem usados na avaliação do benefício tributário?
- 3.3. Foi elaborado estudo que indicasse que tipo de benefício tributário (isenção, suspensão, redução de alíquota, diferimento etc.) era a melhor opção em termos de custo-benefício?
- 3.4. Foi elaborado estudo que indicasse qual público-alvo garantiria a maior adicionalidade e evitaria oportunidades de evasão e elisão fiscal?
- 3.5. A legislação instituidora do benefício tributário fixou seu prazo de vigência e estabeleceu momentos para a realização de avaliações periódicas?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que concerne ao desenho do benefício tributário, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 4: Itens de verificação – desenho

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
2. O benefício tributário atende aos princípios da eficiência e neutralidade; da simplicidade; da justiça, equidade e progressividade; e da flexibilidade e anticiclicidade?	2.1. O benefício tributário atende aos princípios da eficiência e neutralidade? 2.1.1. O benefício tributário favorece determinados setores/bens da economia em detrimentos de outros? 2.1.2. Ao incentivar um setor econômico específico, o benefício tributário tem como objetivo corrigir uma falha de mercado? 2.1.3. O benefício tributário influencia o comportamento do contribuinte de maneiras desejáveis? 2.1.4. O benefício tributário influencia o comportamento do contribuinte de maneiras indesejáveis? 2.2. O benefício tributário atende ao princípio da simplicidade? 2.2.1. O benefício tributário evita o aumento da complexidade do sistema tributário? 2.2.2. O benefício tributário evita o aumento dos custos de conformidade e do tempo necessário para cumprimento das obrigações tributárias? 2.3. O benefício tributário atende aos princípios da justiça, equidade e progressividade? 2.3.1. O benefício tributário estabelece tratamentos iguais para contribuintes em mesma situação econômica? 2.3.2. O benefício tributário amplia a progressividade ou reduz a regressividade do sistema tributário?

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
2. O benefício tributário atende aos princípios da eficiência e neutralidade; da simplicidade; da justiça, equidade e progressividade; e da flexibilidade e anticiclicidade?	2.4. O benefício tributário atende aos princípios da flexibilidade e anticiclicidade? 2.4.1. O benefício tributário é capaz de acompanhar as alterações nas condições econômicas, se possível por meio de mecanismos automáticos de suavização econômica? 2.4.2. O benefício tributário tem caráter anticíclico, reduzindo seu montante em momentos de crescimento e aumentando de valor em períodos de retração?
3. O benefício tributário foi desenhado de acordo com um modelo lógico adequado?	3.1. Há coerência entre o benefício tributário e a política pública na qual ele se insere? 3.1.1. O benefício tributário está previsto em algum documento de planejamento da política pública em que se insere e está identificada sua relação com os demais instrumentos da política? 3.1.2. Os objetivos do benefício tributário estão alinhados em termos verticais com os objetivos da política pública na qual ele se insere e aos demais objetivos governamentais expressos em documentos como o PPA, Planos Nacionais etc.? 3.1.3. Os objetivos do benefício tributário estão alinhados em termos horizontais com os objetivos dos outros instrumentos que compõem o mix da política pública? 3.2. Foram definidas medidas de desempenho como metas e indicadores a serem usados na avaliação do benefício tributário? 3.2.1. Os documentos instituidores do benefício tributário contêm metas e indicadores a serem usados em sua avaliação? 3.2.2. Os documentos instituidores do benefício tributário especificam a forma e periodicidade de coleta de dados relativos ao acompanhamento das metas e indicadores?

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
3. O benefício tributário foi desenhado de acordo com um modelo lógico adequado?	3.3. Foi elaborado estudo que indicasse que tipo de benefício tributário (isenção, suspensão, redução de alíquota, diferimento etc.) era a melhor opção em termos de custo-benefício? 3.3.1. Existe estudo que apresente as vantagens e desvantagens de cada tipo de benefício tributário para o alcance dos objetivos? 3.3.2. Há registros que demonstrem as razões que levaram à escolha do tipo de benefício tributário utilizado? 3.4. Foi elaborado estudo que indicasse qual público-alvo garantiria a maior adicionalidade e evitaria oportunidades de evasão e elisão fiscal? 3.4.1. Existem registros que indiquem que a seleção do público-alvo foi realizada a partir de critérios de adicionalidade? 3.4.2. Foram levantados riscos de evasão e elisão fiscal durante a seleção do público-alvo? 3.5. A legislação instituidora do benefício tributário fixou seu prazo de vigência e estabeleceu momentos para a realização de avaliações periódicas? 3.5.1. Existe prazo de vigência fixado na legislação instituidora do benefício tributário e ele atende ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias? 3.5.2. Os documentos instituidores do benefício tributário preveem a realização de avaliações periódicas?

2.3 ESTRUTURAÇÃO DA GOVERNANÇA E GESTÃO

O TCU possui documentos referenciais que orientam o controle e avaliação da governança pública. Além do Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a), que define critérios para a avaliação da governança nas políticas públicas, também podem ser empregados o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas (TCU, 2014), o Referencial Básico de Governança Organizacional (TCZU, 2020c); e o Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo (TCU, 2016).

No TCU, a governança no setor público é analisada sob três perspectivas:

- Organizacional: trata das condições para que cada órgão ou entidade cumpra seu papel, alinhe seus objetivos ao interesse público, gerencie riscos e entregue o valor esperado de forma íntegra, transparente e responsável;
- Políticas públicas: trata do desempenho dos programas e políticas públicas, levando em conta a extensa rede de interações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada;
- Centro de governo: trata do direcionamento que o governo é capaz de dar à nação e da sua legitimidade perante as partes interessadas, criando as condições estruturais de administração e controle do Estado.

O Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas (TCU, 2014, p.32) apresenta a seguinte definição: “governança em políticas públicas se refere aos arranjos institucionais que condicionam a forma pela qual as políticas são formuladas, implementadas e avaliadas, em benefício da sociedade”. Já o Referencial Básico de Governança Organizacional (TCU, 2020c, p.36) dispõe que esta “compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”.

A governança dos benefícios tributários pode ser avaliada sob cada uma das três perspectivas. Em uma visão mais abrangente, a governança pode ser analisada para o conjunto geral de benefícios fiscais, verificando-se, por exemplo, a existência de quesitos mínimos de desenho, institucionalização, transparência e implementação que deveriam ser observados por todos os benefícios tributários, além de questões atinentes ao controle do agregado, que envolvam, por exemplo, o regramento sobre as implicações fiscais nas contas públicas, o direcionamento estratégico e a supervisão dos órgãos centrais. Do mesmo modo, pode-se considerar questões específicas, circunscritas a determinado benefício, envolvendo aspectos de governança organizacional (foco no órgão gestor) e/ou de política pública setorial, e que podem variar de um incentivo para outro.

Normalmente, a governança e a gestão dos benefícios tributários, no âmbito do Poder Executivo, compreendem a interação de três atores principais: o Centro de

Governo (Casa Civil e Ministério da Economia), os órgãos setoriais (Ministérios da Saúde, da Educação, da Ciência, Tecnologia e Inovação, dentre outros) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil. O papel do Poder Legislativo, além da aprovação de requisitos legais que balizam o controle orçamentário e fiscal dessas medidas, ocorre majoritariamente no momento da aprovação da expansão e/ou revisão dos incentivos tributários.

Assim, as abordagens de controle sobre diferentes perspectivas de governança (centro de governo, políticas públicas e corporativa) propostas em outros manuais do TCU são perfeitamente aplicáveis de forma concomitante a este referencial, requerendo apenas uma adaptação para os aspectos que são específicos aos benefícios tributários.

Além dos conceitos de governança e gestão mais gerais, a literatura analisa ainda conceitos mais específicos, como o de “governança fiscal” e “governança orçamentária”. Bijos (2014, p.12) diferencia os dois conceitos:

Embora a literatura especializada não ofereça uma distinção terminológica mais precisa para essas expressões, sustenta-se, neste texto, a pertinência de uma sutil diferenciação entre ambas, a partir da percepção de que há duas grandes dimensões do gasto público: a quantitativa e a qualitativa. Enquanto a primeira se ocupa de temas como equilíbrio das contas públicas, resultado fiscal, volume e trajetória da dívida pública, a segunda lida com questões como eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

Assim, a governança fiscal estaria voltada para os aspectos mais quantitativos, de sustentabilidade das contas públicas; já a governança orçamentária teria foco no desempenho governamental e alcance de resultados. Apesar de os benefícios tributários não serem incluídos como despesas orçamentárias, eles se enquadram nos princípios da governança orçamentária, pois correspondem a instrumentos alternativos de implementação das políticas públicas e alcance dos resultados, tanto que os princípios da governança orçamentária da OCDE (2015) incluem os gastos tributários.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas de estruturação da governança e gestão de benefícios tributários:

- a) Definir estruturas e processos de coordenação que garantam a coerência das políticas públicas voltadas para a resolução de problemas comuns, abrangendo tanto as implementadas por meio de despesas orçamentárias como aquelas implementadas por benefícios tributários; bem como estruturas de coordenação dos benefícios tributários que estabeleçam definições e estruturas comuns no desenho dos diferentes incentivos fiscais;
- b) Definir estruturas e processos de gestão em que a Receita Federal seja responsável pelos aspectos tributários dos incentivos fiscais e seja indicado o órgão responsável e eventual corresponsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelo benefício tributário;
- c) Definir estruturas e processos de gestão de riscos e controles internos que considerem os riscos associados aos benefícios fiscais no âmbito das suas responsabilidades mais amplas; identifiquem mudanças no perfil de risco e iniciem uma resposta eficaz; administrem o risco na introdução de novos benefícios tributários; mantenham a supervisão dos incentivos tributários estabelecidos; e respondam aos riscos em tempo hábil;
- d) Definir estruturas e processos de *accountability* que garantam a transparência dos benefícios tributários, que sua motivação e objetivos sejam claros e alinhados com o interesse público e que os gestores tenham responsabilidade sobre os atos e resultados alcançados;
- e) Promover a transparência dos benefícios tributários, desde que não comprometa o sigilo fiscal, com a divulgação de informações como: estimativas da renúncia de receita e métodos empregados para o cálculo; beneficiários dos incentivos; possíveis grupos que serão onerados com uma carga tributária maior em virtude de medidas de compensação; cumprimento das contrapartidas pelos beneficiários; resultados alcançados pela política identificados mediante avaliação, com publicidade dos métodos e critérios utilizados; análise do benefício tributário como instrumento de política pública nos relatórios de gestão dos órgãos gestores.

- f) Definir estruturas e processos de monitoramento e avaliação que prevejam ainda nos normativos instituidores do benefício tributário: objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados; o escopo, o propósito e demandantes da avaliação; os dados a serem coletados e as fontes das informações, garantindo o acesso pelos órgãos gestores e avaliadores aos dados necessários para a realização da avaliação, observadas as salvaguardas de segurança da informação necessárias e suficientes; a forma de comunicação regular sobre o progresso da política; mecanismos de internalização das lições aprendidas; e mecanismos para monitoramento, avaliação e comunicação de resultados dos esforços cooperativos.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

A estruturação da governança e gestão, de acordo com o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU (2020a, p.57), refere-se à definição dos arranjos institucionais e à elaboração da estratégia de implementação da política pública, envolvendo a definição dos sistemas de governança, de monitoramento e avaliação, e dos processos e operações necessários ao seu funcionamento, bem como a elaboração de plano para a sua implementação. O referencial elenca como boas práticas de estruturação da governança e gestão de políticas públicas (TCU, 2020a, p.58):

- a institucionalização de estruturas de coordenação e coerência, gestão operacional, gestão de risco e controle interno, monitoramento e avaliação, *accountability*, incluindo, para cada uma delas, a definição de: processos de trabalho; arranjos institucionais, papéis e responsabilidades; bem como de instrumentos de apoio como planos, documentos e soluções tecnológicas;
- a elaboração de plano de implementação da política, contemplando aspectos como gestão de escopo, dados, tempo, recursos, contratações, custos, qualidade, riscos, controles internos, partes interessadas, comunicação e integração.

De acordo com o Guia Prático de Análise *Ex-Ante* (BRASIL, 2018a, p.13) entre as ações governamentais que integram o conceito de política pública e, portanto, requerem a realização de análise *ex-ante*, estão aquelas que acarretam “o aumento do valor da programação orçamentária e da renúncia de receitas. E, quanto à estruturação da gestão e da governança, devem ser definidas previamente as estratégias de implementação, de construção de confiança e suporte, e de monitoramento, avaliação e controle”.

Os elementos que formam a estratégia de implementação são: definição do modelo de gestão e de governança (explicita mecanismos de liderança, estratégia e controle para avaliar, direcionar e monitorar a política); análise das atribuições e dos incentivos dos atores envolvidos; análise da base legal da política e do instrumento para constituir as obrigações necessárias à consecução da política e dos seus programas e ações; definição do plano de comunicação para todas as etapas da política; análise de riscos eventuais e elaboração de um plano de gestão de riscos (BRASIL, 2018a, p.123).

Como exemplo de fiscalização que abordou a governança dos benefícios tributários como um todo, cita-se o levantamento de natureza operacional que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, relator min. Raimundo Carreiro, e teve como objetivo conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle. A fiscalização pretendeu averiguar a capacidade de gestão e as regras de governança e transparência relativas às renúncias tributárias.

Um outro exemplo de análise conjunta que recaiu sobre a gestão de benefícios tributários ocorreu no âmbito da Fiscalização de Orientação Centralizada em Renúncia de Receitas, que teve o objetivo de verificar a regularidade do processo de concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas sociais e de desenvolvimento (Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário, relator min. José Múcio Monteiro). Além da análise centralizada sob a perspectiva do conjunto, cada benefício tributário foi objeto de fiscalização específica sobre aspectos de sua gestão e conformidade (Acórdãos 822/2018, 823/2018 e 1.107/2018-TCU-Plenário, relator min. José Múcio Monteiro; e 683/2018-TCU-Plenário, relator min. Augusto Nardes).

O Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário, relator min. Raimundo Carreiro apreciou monitoramento de decisões predecessoras que formataram o entendimento do TCU sobre as renúncias de receitas ao longo da última década. Foi prolatada recomendação ao

Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República para que adotassem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo:

- competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias;
- aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação;
- definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação;
- estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas;
- mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias.

Pode-se ainda mencionar a Resolução 6/2016 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), com diretrizes para o Controle Externo quanto à temática da receita e renúncia de receita, salientando-se os seguintes pontos de controle: a existência de normas e procedimentos de controle interno relativamente à renúncia de receita; e a normatização da política de incentivos e benefícios fiscais que discipline as etapas de instituição, acompanhamento, controle e avaliação dos resultados, estabelecendo, no mínimo: o órgão responsável pela quantificação e avaliação; a periodicidade da avaliação; e as informações necessárias para a avaliação.

Em 2016, no âmbito do então Ministério da Fazenda, foi realizado projeto de modernização integrada do órgão em que foi apresentado diagnóstico atinente à conformação das políticas públicas financiadas por benefícios tributários, creditícios e financeiros da União e “lançou as bases em prol da instituição de um modelo de governança, com vistas a propiciar o aperfeiçoamento do ciclo de políticas públicas financiadas por essa modalidade de gasto público” (BRASIL, 2019c).

O estudo apresentou a necessidade de aprimoramentos institucionais quanto aos parâmetros de liderança, estratégia e controle aplicáveis aos subsídios: identifica-

ção de atores responsáveis pela gestão, coordenação e supervisão de políticas públicas financiadas por subsídios; requisitos para aferir os impactos orçamentários e financeiros, *a priori*; critérios de elegibilidade dos beneficiários; indicadores *ex-ante* e *ex-post* necessários para a avaliação; formas de monitoramento e interação com os órgãos responsáveis pela gestão da política; diretrizes para a avaliação e a publicização à sociedade sobre o impacto econômico, bem como divulgação de parâmetros de eficiência, eficácia e efetividade dessa modalidade de financiamento de políticas públicas.

Já a Subsecretaria de Governança Fiscal e Regulação de Loteria do Ministério da Economia apontou por meio da Nota Técnica SEI 10/2018/COMFI/SUFIL/SEFEL-MF as principais lacunas na governança dos benefícios fiscais:

- Ausência de normatização uniforme para o processo de criação de políticas públicas financiadas por subsídios da União. Assim, nos últimos anos, políticas específicas foram implementadas sem observar, por exemplo, a conformação em programas e ações, e sem o ordenamento de um modelo lógico. Desse modo, tais políticas foram instituídas sem os elementos constitutivos essenciais para balizar a correlata implementação, i.e., para viabilizar adequados parâmetros de monitoramento e avaliação, quais sejam: objetivos, metas, indicadores, prazos de vigência e órgão gestor da política financiada por subsídios da União;
- Falta de transparência em todas as etapas do ciclo de políticas financiadas por subsídios da União, desde a formação de agenda, formulação, processo decisório, monitoramento, controle e avaliação;
- Omissão normativa quanto à avaliação de resultados, o que valida a continuidade de políticas com ineficiência alocativa de recursos públicos;
- Caráter difuso quanto à identificação de alguns beneficiários das políticas públicas;
- Institucionalidade fraca na atuação dos órgãos centrais e setoriais em prol da conformação normativa, institucional e processual de políticas públicas financiadas por Subsídios da União;
- Necessidade de melhoria dos parâmetros de governança (liderança, estratégia e controle) e gestão dos subsídios da União;
- Ausência de adequado dimensionamento dos riscos associados a esse tipo de política.

Foram apontadas como as principais consequências dessas lacunas: impactos negativos na arrecadação e na efetividade dos benefícios; dificuldades na escolha de prioridades de políticas públicas; ampliação da regressividade do sistema tributário; aumento da tributação de não beneficiários das políticas, entre outros aspectos.

Faz-se oportuno ressaltar a experiência do Poder Executivo com a edição do Decreto 9.203/2017, que dispôs sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e trouxe diretriz específica de governança para os incentivos fiscais – “avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios” (art. 4º, inciso VII), e Decreto 9.834/2019, que instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, com a finalidade de avaliar políticas financiadas por gastos diretos ou por subsídios da União (arts. 1º e 4º, II).

No modelo de avaliação do NAO (2014a, p.60), são descritas como abordagens de boas práticas para melhorar o desempenho de benefícios fiscais relacionadas com a governança geral dos gastos tributários:

- Quadro institucional claro: as isenções fiscais só devem ser desenvolvidas por meio de processos estruturados e com autoridade parlamentar. Os custos devem ser estimados anualmente e relatados ao Parlamento juntamente com a proposta de orçamento regular ao Legislativo.
- Categorização dos benefícios: categorizar por propósito e mecanismo de entrega. A Nova Zelândia desenvolveu uma matriz para identificar os gastos tributários e começou a categorizá-los por tipo (se o objetivo é social, comercial ou outro) ou como elas afetam a receita fiscal atual. Outros países também categorizaram as isenções de maneiras diferentes, por exemplo, por função ou área tributária.
- Gerenciamento do número de benefícios: o objetivo geral do governo alemão é reduzir e revisar o número de benefícios fiscais. No Reino Unido, o *Office of Tax Simplification* analisou 155 de 1.042 isenções e recomendou a abolição de 47.

- Uso de cláusulas de caducidade e prazos: a Alemanha normalmente estabelece um prazo para seus gastos tributários antes que uma redução seja introduzida. Os EUA usam cláusulas de caducidade em alguns gastos tributários; na data de expiração o gasto tributário deve ser reconsiderado.

O FMI et al. (2015b, pp.32-34) desenvolveram modelo de avaliação da governança e transparência dos incentivos fiscais para investimentos, dentro do qual foram definidos dez princípios:

- Tornar pública uma declaração de todos os incentivos fiscais ao investimento e seus objetivos dentro de uma estrutura governamental;
- Fornecer incentivos fiscais para investimentos apenas por meio de leis tributárias;
- Consolidar todos os incentivos fiscais para investimentos sob a autoridade de um órgão governamental, quando possível;
- Garantir que os incentivos fiscais para o investimento sejam ratificados pelo órgão legislativo ou pelo parlamento;
- Administrar incentivos fiscais para investimento de forma transparente;
- Calcular o valor da receita perdida atribuível a incentivos fiscais para investimento e divulgar publicamente uma declaração de gastos tributários;
- Fazer uma revisão periódica da continuidade dos incentivos fiscais existentes, avaliando até que ponto eles atendem aos objetivos declarados;
- Destacar os maiores beneficiários de incentivos fiscais para investimento por benefício tributário específico em uma declaração regular de renúncias fiscais, quando possível;
- Coletar dados sistematicamente para sustentar a declaração de benefícios tributários para investimentos e para monitorar os efeitos gerais e a eficácia dos incentivos fiscais individuais;
- Melhorar a cooperação regional para evitar a concorrência fiscal prejudicial.

Os critérios de avaliação da estruturação da governança e gestão dos benefícios tributários são divididos a seguir a partir dos componentes enumerados pelo Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.59): coordenação e coerência, gestão operacional, gestão de risco e controle interno, monitoramento e avaliação, *accountability*.

Estruturas de coordenação e coerência

Os benefícios tributários consistem em instrumentos de implementação da política pública e devem estar compreendidos dentro do planejamento geral governamental e das políticas setoriais em que se inserem. Como analisado no item acerca do desenho dos benefícios, é uma boa prática garantir sua coerência dentro do *mix* de política pública, tanto em termos verticais, por meio do alinhamento com os objetivos da sociedade expressos nos documentos de planejamento gerais e específicos da função de governo, quanto em termos horizontais, por meio da coordenação com outros instrumentos que contribuam para o alcance dos resultados, evitando a sobreposição ou contraposição entre eles. Desta feita, torna-se de elevada relevância a coordenação e coerência dos benefícios tributários com os outros programas que fazem parte da mesma política.

A OCDE (2014, p.6) define como um princípio da governança orçamentária que “os orçamentos devem ser estreitamente alinhados com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo”. Para concretizar este princípio, os governos devem:

- desenvolver uma dimensão mais forte de médio prazo no processo orçamentário, além do ciclo anual tradicional;
- organizar e estruturar as alocações orçamentárias de uma forma que correspondam diretamente aos objetivos nacionais;
- reconhecer a utilidade potencial de um Arcabouço de Despesas de Médio Prazo no estabelecimento de uma base para o orçamento anual, de forma eficaz;
- fomentar uma relação de trabalho estreita entre a Autoridade Orçamental Central e as outras instituições no centro do governo;
- planejar e implementar processos regulares para revisar as políticas de despesas existentes, incluindo gastos tributários, permitindo que as expectativas orçamentárias estejam alinhadas com o desenvolvimento do governo como um todo.

O FMI et al. (2015b, p.32) definem como um princípio da governança e transparência dos incentivos fiscais para investimentos consolidar a instituição de todos eles sob a autoridade de um órgão governamental, o Ministério das Finanças, quando possível. A justificativa é que a concessão dos benefícios por diferentes órgãos, como os ministérios da economia, comércio, desenvolvimento e outros, aumenta o risco de corrupção enquanto sua consoli-

dação em apenas um aumentaria a transparência, evitaria possíveis sobreposições e contradições, limitaria o poder discricionário e permitiria que os formuladores de política endereçassem problemas que podem surgir em termos de governança dos incentivos fiscais.

No modelo de avaliação proposto pelas instituições para avaliar incentivos fiscais para investimentos (FMI et al., 2015b, p.38), uma das questões elaboradas pergunta se “existe um mecanismo de coordenação para que as autoridades evitem sobreposições não intencionais e inconsistências nas regulamentações de incentivos fiscais e resolvam problemas associados à governança de incentivos?”. Segundo os órgãos multilaterais (FMI; et al., 2015a, p.27):

É fundamental que os ministérios e órgãos envolvidos na concessão de incentivos fiscais coordenem suas atividades. Diversas agências governamentais estão frequentemente envolvidas no processo de investimento estrangeiro, como a Agência de Promoção de Investimentos, o Ministério da Economia e os ministérios responsáveis por setores específicos, como Agricultura, Turismo ou Mineração. Esses diferentes atores costumam trazer conhecimentos específicos, que podem ser úteis na concepção de incentivos fiscais ou exigidos na avaliação dos critérios de elegibilidade. Mas geralmente eles também têm objetivos diferentes. Por exemplo, as agências de promoção de investimentos costumam apoiar incentivos fiscais para atrair investidores, tendo pouca preocupação direta com as consequências na receita. O Ministério das Finanças, em contraste, enfatizará que as receitas precisam ser aumentadas para fornecer bens públicos, incluindo os principais pilares de um ambiente favorável aos negócios, como infraestrutura. Onde vários Ministérios não coordenam adequadamente e as responsabilidades não são centralizadas, os incentivos podem se sobrepor, ser inconsistentes ou até mesmo funcionar em objetivos opostos. A coordenação eficaz é uma tarefa assustadora, mas extremamente importante.

O FMI et al. (2015a, p.27) ainda afirmam que “a autoridade final e única para decretar incentivos fiscais em nível nacional deve caber ao Ministro das Finanças”. Na visão das entidades, os países que tiveram sucesso em atrair investimentos geralmente adotaram uma abordagem holística que coloca a política tributária no contexto de uma es-

estratégia de desenvolvimento nacional mais ampla. É uma boa prática ter um comitê de adjudicação interdepartamental com experiência combinada que faz recomendações ao Ministro das Finanças sobre incentivos fiscais.

Este último deve tomar a decisão final, dentro do Executivo, sobre a promulgação dos incentivos fiscais e ser responsável por sua implementação por meio da administração tributária ou em estreita colaboração com ela. Segundo o FMI et al. (2015a, p.27), “o Ministro das Finanças tem mais condições de avaliar as diferentes prioridades, ao mesmo tempo que fica de olho no custo dos incentivos”. Se o Ministério das Finanças não detém autoridade sobre essa matéria, os interesses específicos podem sobrepujar o interesse público geral.

O Escritório de Simplificação Tributária do Reino Unido identificou a necessidade de a política tributária ser construída de forma mais coerente, com a adoção de definições e estruturas comuns no desenho dos diferentes benefícios tributários (OTS, 2011).

No modelo de avaliação do GAO (2012, p.19), uma das cinco questões principais é como o gasto tributário se relaciona com outros programas do governo federal, dividida em quatro sub-questões:

- O gasto tributário contribui para uma meta prioritária que envolve diferentes agências?
- O gasto tributário duplica ou se sobrepõe a outro esforço federal?
- O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades federais?
- Uma alternativa ao gasto tributário alcançaria de forma mais eficaz o objetivo pretendido?

A Lei de Modernização do Desempenho e dos Resultados do Governo dos EUA (GPRAM) determina que as agências americanas, além de definirem objetivos e metas, em seus planos de desempenho “identifiquem as agências, organizações, programas, regulações, gastos tributários, políticas e outras atividades que contribuem para cada meta de desempenho do governo federal durante o ano fiscal”. Além disso, a norma estabelece que sejam elaborados indicadores comuns para medir o alcance de cada meta de desempenho, tanto em termos gerais quanto na individualização da contribuição de cada agência, organização, programa, gasto tributário etc.

Segundo o GAO (2012, p.20), quando a administração de uma determinada política é fragmentada em várias agências, é necessária coordenação para identificar os dados a serem usados para se medir e avaliar o uso e o resultado dos benefícios fiscais. A coordenação também é necessária para determinar meios eficazes e econômicos de coletar, analisar e relatar esses dados.

De acordo com a entidade de fiscalização dos EUA (GAO, 2012, p.20), as agências deveriam implementar algumas práticas colaborativas para maximizar o desempenho e os resultados dos programas federais que compartilham resultados comuns: definição de resultados comuns; concordância sobre papéis e responsabilidades para esforços colaborativos; estabelecimento de políticas e procedimentos compatíveis; e desenvolvimento de mecanismos para monitorar, avaliar e relatar os resultados de desempenho. O cotejo dos gastos tributários de forma coordenada como os gastos diretos relacionados poderiam ajudar os formuladores de políticas a direcionarem os recursos escassos para os métodos mais eficazes ou menos onerosos.

Na Administração Tributária 3.0 da OCDE (2020b), é estruturado um modelo de evolução da maturidade digital em cinco estágios: emergindo, progredindo, estabelecido, liderando e aspiração. A OCDE (2020b, p.65) defende uma maior proximidade da administração tributária com os demais órgãos governamentais, contribuintes e a sociedade em geral. No nível estabelecido, a administração tributária está inserida em uma rede social de freios e contrapesos e relações de comunicação e troca de dados com as partes interessadas. As estratégias de conformidade e a administrabilidade das leis tributárias são discutidas com as partes interessadas e políticos. A troca digital de informações é a espinha dorsal dos acordos de conformidade público-privados.

Estruturas de gestão

Segundo o GAO (2012, p.9), é preciso ter clareza quanto ao órgão ou agência que é responsável pela gestão do gasto tributário. A Receita Federal é responsável pela administração e supervisão da execução das normas relacionadas com a tributação, incluindo benefícios tributários. Porém, não é responsável pela gestão de políticas finalísticas do governo, como habitação, saúde, desenvolvimento ou muitas outras para as quais os gastos tributários podem contribuir.

Para o FMI et al. (2015a, p.28), a administração tributária deve ser responsável pela implementação e execução dos regimes de incentivos fiscais, visto que possui a autoridade, competência e experiência únicas necessárias à execução da legislação fiscal da qual os incentivos devem fazer parte. Quando os incentivos fiscais são simples e inequívocos, podem ser autoavaliados pelo contribuinte e sujeitos aos procedimentos normais de controle e auditoria. Muitas legislações de incentivos fiscais, no entanto, requerem alguma forma de aprovação por parte da administração tributária. Ao verificar os fatos, pode ser necessária informação ou certificação de outras agências governamentais especializadas ou ministérios.

No Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, relator min. Raimundo Carreiro, foi apreciada auditoria operacional realizada com o objetivo conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle. Foi constatado que um conjunto de gastos tributários não possuía órgão gestor definido em sua legislação instituidora, cabendo apenas à Receita Federal as ações relacionadas com a verificação do atendimento dos requisitos legais pelos beneficiários. Os ministérios setoriais – como saúde, educação, infraestrutura – não atuavam na supervisão desses benefícios tributários. Assim, segundo o relatório, “ressalta-se que esses mecanismos estão estruturados de forma que o processo de controle ocorre apenas do ponto de vista do tributo, fora de uma política pública”.

Recomendou-se à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os então ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda, que criassem mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançavam os fins aos quais se propunham e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), desde 2017, estabelece que o Poder Executivo deve definir os órgãos responsáveis pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários (na LDO 2021, Lei 14.116/2020, art. 158, II). O Decreto 9.834/2019 definiu em seu Anexo I os órgãos gestores e os corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia. Já a LDO 2021 (Lei 14.116/2020) definiu que as proposições

legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos (art. 137, inc. III). Além disso, o órgão gestor deve definir indicadores para acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no programa e dar publicidade a suas avaliações (art. 137, parágrafo único).

O Decreto 9.191/2017, que regulamenta as propostas de atos normativos dentro do Poder Executivo federal, define que, na hipótese de políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, as proposições deverão conter indicação do órgão responsável e do eventual corresponsável pela gestão da política, além de objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados.

A auditoria apreciada pelo Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário ainda analisou o relacionamento entre os órgãos gestores e a Receita Federal. Verificou-se que o sigilo fiscal se configurava em um obstáculo para o controle e a avaliação de resultados de algumas políticas financiadas por renúncias tributárias e que não havia um padrão, nem mesmo dentro de uma mesma unidade ministerial, sobre como deveria ocorrer o relacionamento com a RFB e sobre o conteúdo da informação, a fim de colaborar com o controle dos recursos renunciados.

Ainda foram apontados como achados da auditoria relacionados com a gestão dos benefícios tributários: falta de previsão de acompanhamento dos benefícios nos regimentos internos dos órgãos gestores; os planejamentos estratégicos dos órgãos gestores não contemplavam em sua maioria, os benefícios tributários, assim como não havia sido elaborado mapa de processo da gestão dos benefícios; e a maioria dos ministérios gestores de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias não realizava qualquer tratamento dos riscos referentes à gestão dessas políticas, aspecto analisado na próxima seção.

Estruturas de gestão de risco e controles internos

Segundo o Roteiro de Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos (TCU, 2018), a governança nas organizações públicas tem como desafio determinar quanto risco

aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos e outras partes interessadas, com vistas a prestar o serviço de interesse público da melhor maneira possível, equilibrando riscos e benefícios. A gestão de riscos é o instrumento da governança para lidar com esse desafio, “um processo estratégico e fundamental para as organizações do setor público, e um componente relevante de seus sistemas de governança” (TCU, 2018, p.16).

Abordar os riscos relacionados aos benefícios tributários envolve tratar três tipos de riscos: aqueles que atingem as políticas públicas de forma geral, os riscos que surgem dentro do sistema tributário e os riscos fiscais. Por exemplo, o TARC (2014, pp.26-27) afirma que existem diversos riscos associados aos benefícios tributários que precisam ser considerados de forma estratégica e agregada, entre os quais:

1. O benefício não cumpre o objetivo da política;
2. O benefício custa mais do que o previsto, por exemplo devido a custos de conformidade imprevistos associados a dificuldades de acesso ao benefício;
3. O montante renunciado não pode ser medido com precisão à luz das incertezas, incluindo o comportamento do contribuinte;
4. Os dados necessários para calcular o montante de renúncia de receita são muito caros ou difíceis de coletar;
5. O benefício é incorporado aos mecanismos de mercado, tornando difícil a remoção;
6. O benefício não é utilizado pelos beneficiários pretendidos, por exemplo, devido a uma falha em antecipar que outros tipos de beneficiários também poderiam se beneficiar;
7. O benefício conflita ou se sobrepõe a outras ajudas ou gastos diretos;
8. O benefício resulta em maior perda de receita do que o previsto;
9. O benefício está sujeito a abusos, resultando em receitas perdidas.

Pode-se associar os riscos 1, 6 e 7 com riscos que estão relacionados com as políticas públicas de forma ampla. O risco 9 está ligado ao sistema tributário e as diversas medidas que os contribuintes podem praticar como forma de evasão ou elisão fiscal. Os riscos 2, 3, 4, 5 e 8 são riscos fiscais e podem afetar a sustentabilidade das contas públicas.

No que se refere aos riscos fiscais, segundo Petrie (2013, p.602):

Uma área contínua de mitigação de risco em todos os países é a proteção das bases tributárias de sua erosão. As perdas de receita com a evasão e elisão fiscais são uma ameaça constante, exacerbada em alguns casos pelo crescimento da atividade econômica transfronteiriça. A gestão de riscos para as bases tributárias requer um monitoramento próximo e constante de áreas emergentes de não conformidade e mudanças proativas na administração e política tributária. Em alguns países, as características específicas dos sistemas tributários, como a extensão e a transparência dos gastos tributários, apresentam riscos adicionais para a base de receita.

Para Petrie (2013, p.603), a crise financeira global criou riscos crescentes de conformidade em muitos países, devido a questões como inadimplência de contribuintes, empresas que declaram prejuízos e aumento das transações em dinheiro. Sugere-se que o fisco desenvolva uma estratégia de *compliance* tributário para a crise, com foco nas áreas de maior risco, na tentativa de evitar o aumento do *gap* tributário (entre as receitas que devem ser arrecadadas e as que são efetivamente arrecadadas).

O abuso de incentivos tributários pode assumir diferentes formas, desde pedidos fraudulentos, alterações na situação do contribuinte após uma qualificação inicial ou distorções nas atividades para enquadramento nas exigências legais, como, por exemplo, classificação de despesas comuns como de pesquisa e desenvolvimento.

Segundo a OCDE (2017a, p.42), na política tributária, a captura por atores privados pode ser realizada de duas maneiras principais:

- Promulgar leis e regulamentos fiscais preferenciais que permitem a evasão fiscal “legal”;
- Evasão de cobrança de impostos e aplicação de códigos tributários, que ocorre quando o grupo captor penetra diretamente na autoridade tributária, influenciando como ela cobra impostos e quem audita.

Para a OCDE (2017b, p.54), uma estratégia abrangente para a mitigação dos riscos de captura da política pública envolve quatro estratégias complementares:

- Equilibrar o campo de atuação: equilibrar as visões envolvendo as partes interessadas com interesses divergentes garante um processo de tomada de decisão inclusivo que é mais resiliente à captura por interesses estreitos, pois um grupo de interesse achará mais difícil influenciar decisões sem resistência de outros grupos. Isso também requer a promoção da integridade e transparência nas atividades de *lobby* e financiamento político;
- Reforçar o direito de saber: garantir a transparência e o acesso à informação é uma pré-condição necessária, mas não suficiente, para permitir a participação efetiva e o envolvimento das partes interessadas e facilitar o controle social sobre os processos de tomada de decisão, os atores externos precisam de acesso a informações confiáveis, oportunas e relevantes;
- Promover a *accountability* por meio de autoridades da concorrência, agências reguladoras e instituições supremas de auditoria: controle externo, concorrência efetiva e políticas regulatórias permitem a prestação de contas nos setores público e privado. As agências responsáveis são particularmente propensas a se tornarem alvos de influência indevida e devem ser protegidas da captura;
- Identificar e mitigar os fatores de risco de captura por meio de políticas de integridade organizacional apropriadas: as decisões que podem ser capturadas são tomadas por indivíduos que atuam em um ambiente organizacional. Definir padrões claros de conduta, promover culturas de integridade em organizações públicas e garantir uma estrutura sólida de controle e gerenciamento de risco fornece orientação sobre como incorporar a resistência organizacional à captura.

Segundo o NAO (2014a, p.21), a maioria das pessoas e empresas usam os incentivos da forma pretendida pelo Parlamento, mas cada benefício tributário cria rotas potenciais a serem exploradas de formas não pretendidas. A gama de comportamentos inclui:

- Usar o benefício conforme pretendido. Isso pode envolver uma mudança no comportamento dos contribuintes para aproveitar a compensação;
- Adotar uma interpretação jurídica das regras de desoneração fiscal diferente da pretendida pelo Parlamento, ou que ponha à prova os limites dessa intenção;
- Elisão de impostos: criação de arranjos financeiros ou operacionais inventados puramente ou principalmente para explorar um benefício fiscal;
- Evasão fiscal: quando indivíduos e empresas, deliberada e ilegalmente, decidem não pagar o imposto devido;

- **Ataque criminoso:** criminosos organizados ou outras partes se empenham em explorar sistematicamente as isenções fiscais para fraudar o sistema tributário e extrair pagamentos do fisco.

Segundo Easson e Zolt (2004, pp.32-33), os abusos comuns nos incentivos fiscais a investimentos são:

- **Round-tripping** (ida e volta): ocorre principalmente quando os incentivos fiscais estão restritos a investidores estrangeiros ou a investimentos com um percentual mínimo prescrito de propriedade estrangeira. Em alguns casos, a empresa nacional remete dinheiro para o exterior, que retorna na forma de investimento.
- **Double dipping** (duplo mergulho): muitos incentivos fiscais são restritos a novos investidores. Na prática, essa restrição pode ser ineficaz e contra-producente. Um investidor existente que planeja expandir suas atividades irá simplesmente incorporar uma subsidiária para continuar a atividade, e a subsidiária se qualificará para um novo incentivo fiscal. Uma abordagem mais satisfatória pode ser usar subsídios ou créditos para investimentos, em vez de isenções fiscais, de forma que novos investimentos, em vez de investidores, se qualifiquem.
- **Transfer price** (preços de transferência): ocorre quando duas empresas vinculadas e que se situam em territórios diferentes vendem ou transferem entre elas bens, serviços ou propriedade intangível. Os preços de transferência foram descritos como “o calcanhar de Aquiles das isenções fiscais”, embora também possam ser um problema com outras formas de incentivos ao investimento. Os preços de transferência podem ocorrer em transações entre empresas relacionadas em diferentes países, ou em um único país onde um investidor tem duas ou mais operações ou onde o investidor obtém receita de mais de uma atividade. Se uma dessas operações, ou um tipo de receita, gozar de preferência fiscal, os lucros tenderão a ser destinados à atividade preferida.
- **Over-valuation** (supervalorização): ou às vezes a subavaliação, é um problema constante em qualquer sistema tributário. Os incentivos fiscais, no entanto, podem fornecer tentações adicionais para inflar os valores dos ativos. Por exemplo, quando uma isenção fiscal está condicionada ao investimento de um determinado valor mínimo, o valor dos ativos adquiridos

para a nova empresa pode ser manipulado para atingir o valor-alvo. Em alguns casos, isso é feito de forma legítima, como quando as empresas compram máquinas ao invés de arrendar propriedades de locadores independentes. Outras vezes, porém, um valor inflacionado é atribuído à propriedade adquirida, especialmente no caso da propriedade intelectual.

- *Abuse of duty-free privileges* (abuso de isenção de importações): um incentivo de investimento comum assume a forma de uma isenção de direitos aduaneiros sobre equipamentos importados. O perigo é que, uma vez importados, os itens possam ser revendidos no mercado interno. Uma solução parcial é restringir a isenção aos ativos que são contribuídos para o capital inicial da empresa. Mesmo assim, pode ser necessário verificar periodicamente se os ativos permanecem no empreendimento. Outra abordagem é restringir a isenção a ativos como máquinas (que têm menor probabilidade de serem revendidos) e excluir itens como veículos de passageiros e equipamentos de informática.
- Corrupção: a existência de corrupção pode constituir uma grande barreira ao investimento estrangeiro em um país. Isso, entretanto, não impede que investidores estrangeiros sejam beneficiários de um sistema corrupto. A concessão de incentivos fiscais, especialmente quando o processo envolve um grau substancial de discricionariedade, é uma situação em que existe um forte risco de corrupção.

No modelo de avaliação dos gastos tributários do NAO (2020, p.25), dentro do bloco relativo à administração e ao monitoramento, é questionado se “os riscos são avaliados e mitigados?”. Em auditoria de 2014 acerca da efetividade da gestão dos gastos tributários, o NAO (2014b, p.35) avaliou se o Tesouro inglês:

- considera os riscos gerados por benefícios fiscais no âmbito das suas responsabilidades mais amplas;
- identifica mudanças no perfil de risco e inicia uma resposta eficaz;
- administra o risco na introdução de novos benefícios tributários;
- mantém a supervisão dos gastos tributários estabelecidos;
- responde aos riscos em tempo hábil.

O TARC (2014) afirma que o risco de abuso é particularmente problemático e necessita de considerações quanto ao tipo de contribuintes e à complexidade do desenho do benefício. No que se refere ao tipo contribuintes, o TARC (2014, p.27) afirma que

“é amplamente reconhecido que alguns tipos de contribuintes são mais propensos ao descumprimento, o que pode incluir desde abuso deliberado e fraudulento em um extremo até erro genuíno no outro”. Dessa forma, os contribuintes devem ser classificados de acordo com a propensão para a evasão/elisão fiscal. Quanto à complexidade do desenho do benefício, quanto mais complexas as disposições legislativas, maior o número de oportunidades de desvios.

Na visão do TARC (2014, p.32), os incentivos tributários identificados como de alto risco devem ser submetidos a revisões mais frequentes. O risco global de um benefício tributário pode ser calculado usando os métodos de pontuação de crédito. Esse processo seleciona um conjunto de indicadores e os agrega em um valor final, ou “pontuação de risco”, usando pesos em cada indicador que são derivados de dados e experiências anteriores. As técnicas estatísticas identificam os indicadores relevantes.

Para Easson e Zolt (2004, pp.30-31), a verificação da conformidade inicial dos beneficiários com as condições de qualificação pode ser de três tipos. O primeiro é a aprovação ou certificação, em que determinado incentivo tributário é concedido mediante uma aprovação inicial do poder público. Por exemplo, os agentes públicos devem verificar se o investimento está em um setor prioritário, que metas de empregabilidade e exportações serão alcançadas ou que exigências ambientais serão cumpridas. O segundo tipo é a verificação factual, quando a qualificação é adquirida após cumpridas exigências factuais, como: a participação estrangeira em uma *joint venture* superar o mínimo exigido; a geração de um número estabelecido de novos empregos; um determinado investimento de capital seja classificado em uma categoria que se qualifique para depreciação acelerada; ou um equipamento importado seja considerado como “tecnologia avançada”. O terceiro tipo é o *valuation*, ou estimação do valor de ativos, quando, por exemplo, a verificação de que o valor investido supera o mínimo exigido.

Após a qualificação, Easson e Zolt (2004, p.31) ressaltam a necessidade do monitoramento contínuo da conformidade. Em alguns casos, as condições de qualificação para os benefícios fiscais estão associadas ao desempenho contínuo - por exemplo, requisitos de que um determinado número de empregos seja mantido, ou que uma determinada porcentagem da produção seja exportada, durante o período de isenção fiscal. Incentivos desse tipo requerem monitoramento contínuo.

Embora isso imponha uma carga administrativa adicional às autoridades, tem o mérito de fornecer ao governo uma ideia razoavelmente precisa de como está o desempenho de um investimento. Sem um mecanismo de monitoramento formal, os investidores têm poucos motivos para fazer projeções realistas quanto ao número de empregos que serão criados, ou o volume de exportações que serão produzidos, e alguns estudos têm mostrado grandes discrepâncias entre a previsão do investidor e o desempenho. Para Easson e Zolt (2004, p.31), “é importante que as capacidades administrativas para conduzir o monitoramento necessário sejam levados em consideração quando a legislação de incentivo é elaborada, de modo que supervisão desnecessária seja evitada”.

A coordenação também é de extrema relevância para a gestão dos riscos fiscais. No Guia de Transparência Fiscal do FMI (2018^a, p.XV), são elencados quatro pilares, que abrangem quinze princípios. Dentro do pilar da análise e gestão dos riscos fiscais está o princípio da coordenação fiscal: “os governos devem divulgar, analisar e gerenciar os riscos para as finanças públicas e garantir a coordenação eficaz da tomada de decisões fiscais em todo o setor público”.

No modelo de Administração Tributária 3.0 da OCDE (2020b, p.65), no bloco estruturante da governança, no estágio “progredindo”, programas de gerenciamento de risco de conformidade estão em vigor e avaliação automatizada de declarações fiscais sinaliza riscos e anomalias. No estágio estabelecido, o comportamento do contribuinte é compreendido e amparado por instrumentos e intervenções específicas, além de que são implementadas soluções de “*compliance by design*”.

O modelo de “*compliance by design*” constituiria, segundo a OCDE (2014, p.58), em uma nova forma de as administrações tributárias desenvolverem estratégias efetivas de conformidade adaptadas às circunstâncias. Tais estratégias são cada vez mais baseadas em um melhor entendimento acerca do comportamento do contribuinte e focam hoje em medidas tomadas mais cedo, atividades “*up-stream*”, ou seja, iniciais nos processos produtivos, de forma a “fazer certo desde o início” e mais fácil de se conformar. O conceito de “*compliance by design*” busca tornar a conformidade uma parte embutida dos processos organizacionais utilizando infraestrutura técnica existente e suporte de participantes como intermediários, bancos, organizações da indústria e outros. Trata-se de perceber a conformidade tributária como um sistema em que as diferentes partes trabalham juntas intencionalmente para tornar os processos de conformidade suaves e corretos.

Estruturas de *accountability* e transparência

O conceito de *accountability* surge dentro das relações entre principal e agente, nas quais este último atua em busca dos interesses do primeiro. Tais relações podem ser observadas, por exemplo, entre a sociedade (principal) e Estado (agente), em que este deve agir para alcançar os objetivos daquela.

Segundo as Normas de Auditoria do Tribunal (TCU, 2020d, p.11), a *accountability* envolve, “no contexto das relações que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade, pelo menos três dimensões – informação, justificação e sanção – como formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso de poder”.

Nas normas de auditoria da Intosai, a *accountability* pública é definida como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues (TCU, 2020c). Dessa forma, a *accountability* constitui um princípio que orienta a definição de responsabilidades pela condução da política em seus diversos níveis.

Schacter (2005, p.236) propõe um modelo de avaliação das instituições de *accountability* a ser usado pelo Banco Mundial na avaliação da gestão fiscal. O autor afirma que a lógica do ciclo de *accountability* sugere que a sua avaliação deveria focar em três tipos de questões:

- Que informações a instituição de *accountability* pode obter e quão bem as informações atendem aos critérios de relevância, precisão, confiabilidade, oportunidade e abrangência?
- O que a instituição de *accountability* pode fazer com a informação?
- Que tipo de resposta a instituição de *accountability* é capaz de gerar do executivo?

A transparência é um dos princípios mais relevantes para a *accountability* e é um dos pilares da boa governança pública, devendo ser especialmente observada quanto aos

benefícios tributários. Em todo o mundo, a baixa transparência é uma peculiaridade dos incentivos fiscais que tem sido fonte de preocupação.

Segundo o FMI et al. (2015a, p.24), a transparência deve ser promovida ao longo de três dimensões:

- Legal: os incentivos fiscais devem estar expressamente previstos na legislação tributária pertinente.
- Econômica: a justificativa para os incentivos fiscais deve ser claramente definida para permitir um debate público sobre as prioridades da política do país. Os custos e benefícios de um esquema de incentivos devem ser avaliados *ex-ante* e *ex-post*, com base em premissas e metodologias claramente definidas, e as avaliações publicadas.
- Administrativa: os critérios de qualificação devem ser claros, simples, específicos e objetivos, de forma a reduzir a discricionariedade dos funcionários públicos que concedem os incentivos. O processo de tomada de decisão deve ser aberto e uma lista de incentivos concedidos deve ser publicada.

Os benefícios tributários são um instrumento para a implementação de políticas públicas, como também o são as despesas governamentais diretas. No entanto, ao contrário das despesas diretas, os gastos tributários não se submetem ao escrutínio anual de debates no Poder Legislativo durante a apreciação da peça orçamentária. Além disso, pode ser muito mais difícil rastrear, com tempestividade, o montante de gastos tributários e as pessoas e empresas beneficiadas. Essa natureza especial dos benefícios tributários reforça particularmente a importância da transparência nesse contexto, aliada ao fato de que a publicidade deve ser a pedra de toque do serviço público como um todo, à luz do art. 37 da Constituição e das boas práticas de governança pública.

Ademais, o art. 70 da Constituição Federal, impõe o dever de prestar contas a quem quer que gerencie valores públicos, ao passo que o art. 71, II, atribui ao TCU a competência de julgar as contas prestadas por administradores públicos. Em virtude disso, a prestação de contas constitui importante instrumento para a *accountability* e a transparência da gestão pública. A peça central da prestação de contas é o relatório de gestão publicado pelos gestores públicos. Impõe-se a necessidade de que os benefícios tributários sejam considerados como instrumento de financiamento e implementação de políticas públicas, devendo ser abordados no relatório de gestão dos órgãos e entidades governamentais.

O acesso às informações sobre a utilização de recursos públicos é um direito do cidadão e um dever do Estado, por força do art. 7º, VI, da Lei 12.527/2011. Portanto, os órgãos gestores devem publicar dados que permitam conhecer os beneficiários dos incentivos fiscais, bem como o montante estimado do benefício concedido para cada um. Embora possam ser levantadas, em certos casos, objeções com base no sigilo fiscal, tem-se que toda pessoa física ou jurídica que utilize bens, dinheiros e valores públicos tem o dever de prestar contas (CF/1988, art. 70, par. único).

Além disso, como visto anteriormente, a Lei Complementar 187/2021 alterou o CTN para permitir a divulgação de informações de benefícios tributários a pessoas jurídicas, ampliando assim a transparência desses instrumentos. Uma possível solução para o obstáculo do sigilo fiscal é a publicação dos dados com algum grau de agregação, sem descaracterizar a possibilidade de análise por setor ou grupo beneficiado.

A OCDE (2015, p.8) inclui entre os princípios da governança orçamentária “proporcionar um debate inclusivo, participativo e realista sobre as escolhas orçamentárias”, por meio das seguintes ações:

- Oferecer oportunidades para o parlamento e as suas comissões se envolverem com o processo orçamentário em todas as fases principais do ciclo orçamental, tanto *ex-ante* como *ex-post*, conforme apropriado;
- Facilitar o envolvimento de parlamentos, cidadãos e organizações da sociedade civil em um debate realista sobre as principais prioridades, custos de oportunidade e custo-benefício;
- Fornecer clareza sobre os custos e benefícios relativos da ampla gama de programas de despesas públicas e gastos tributários;
- Garantir que todas as decisões importantes nessas áreas sejam tratadas dentro do contexto do processo orçamentário.

Os benefícios tributários representam tratamento favorecido na tributação, que destoa do sistema tributário aplicável aos demais contribuintes, para favorecer um grupo específico de beneficiários, com a finalidade de implementar determinada política pública. Portanto, são elementos basilares dos benefícios tributários que devem ser dados ao conhecimento público: i) o montante estimado do benefício tributário; ii) o rol de contribuintes favorecidos. Segundo o FMI et al. (2015a, p.24),

A transparência nos benefícios que recebem também deve ser exigida das empresas multinacionais. Isso pode fortalecer a responsabilidade social corporativa, pois os funcionários, clientes e comunidades locais podem garantir a responsabilidade das empresas por suas decisões, incluindo seu tratamento tributário.

Para a *International Budget Partnership* (IBP, 2018, p.3), o avaliador de um gasto tributário, ao analisar a transparência, deve procurar:

- Uma lista de todos os gastos tributários disponíveis, seus custos e a autoridade legal (leis e regulamentos) que regem sua disponibilidade: essas informações devem estar facilmente disponíveis e devem incluir os critérios de elegibilidade e os procedimentos necessários para se qualificar para um gasto tributário. Idealmente, essas informações devem ser publicadas anualmente e disponibilizadas como parte do processo de orçamento anual.
- Informações sobre quem se beneficia de um gasto tributário: idealmente, esses dados incluirão o número de contribuintes que se qualificam para um gasto tributário; o nível de renda dos beneficiários; o tamanho da redução de impostos; a distribuição geográfica dos beneficiários; e para disposições fornecidas às empresas, ao setor e à identidade dos beneficiários.
- A autoridade ou departamento responsável pela administração dos gastos tributários.

O IBP (2018, p.3) enumera as seguintes questões a serem consideradas na avaliação da transparência dos gastos tributários:

- O gasto tributário é simples, transparente e facilmente administrável? A lei que autoriza o gasto tributário indica qual agência é responsável por sua implementação e revisão? As leis e os regulamentos devem ser escritos, na medida do possível, em linguagem compreensível e suficientemente precisa para prevenir abusos.
- Para incentivos ao investimento, o nome do beneficiário, juntamente com o valor do benefício fornecido, está disponível ao público? As divulgações públicas devem incluir quaisquer dados relacionados ao cumprimento dos requisitos de elegibilidade, como níveis de emprego ou investimentos feitos.

- As leis e regulamentos que autorizam um gasto tributário estão prontamente disponíveis ao público? Leis e regulamentos devem estar disponíveis gratuitamente, de preferência on-line e em papel, mediante solicitação. Os processos regulatórios devem incluir oportunidades para comentários públicos, e períodos e processos de notificação de comentários devem estar disponíveis ao público.
- Os critérios de elegibilidade estão claramente definidos? Eles declaram o que acontece se um contribuinte não cumprir os critérios? Se, por exemplo, uma empresa deve criar um certo número de empregos para se qualificar para um incentivo fiscal, o contribuinte é obrigado a reembolsar quaisquer benefícios recebidos se não conseguir criar o número necessário de empregos?

A Resolução Atricon 6/2016, que aprova diretrizes para o controle externo das receitas e renúncias de receitas, define como itens a serem fiscalizados:

- Se há publicidade e transparência na concessão dos benefícios ou incentivos fiscais (art. 37, CF, e LC 131/09);
- Se há publicidade e transparência dos valores dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados na sua mensuração;
- Se há publicidade e transparência dos resultados socioeconômicos dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação.

Com a finalidade de concretizar uma política pública, podem ser exigidas contrapartidas do beneficiário de benefício tributário. Por exemplo, existem incentivos concedidos a organizações que ofertam serviços de interesse público, como saúde ou educação, sob a condição de que essas entidades prestem alguma contrapartida, como a concessão de bolsas para pessoas de baixa renda. Quando se exige contrapartida para a obtenção do benefício, devem ser divulgados os dados relativos ao exercício desse ônus pelo beneficiário.

A transparência sobre a contrapartida é fundamental para uma análise adequada do real impacto do benefício tributário na sociedade. A análise também pode revelar falhas de desenho da política, a exemplo de contrapartidas que são incoerentes com os objetivos do incentivo. Num caso concreto, o Tribunal de Contas da União detectou,

no Acórdão 822/2018-TCU-Plenário (rel. min. José Múcio Monteiro), inícios de que foram concedidas bolsas de estudos por entidades educacionais, como contrapartida para obter tratamento tributário favorecido, que não se dirigiam a pessoas carentes, nos termos da legislação, mas sim a sócios de empresas, a donos de embarcações e de aeronaves.

A falta de transparência sobre os beneficiários das políticas públicas financiadas por renúncia fiscal, o que abrange tanto os beneficiários diretos como os favorecidos por meio de contrapartidas, foi uma das principais fragilidades relacionadas às renúncias de receitas descritas no Relatório Sistêmico sobre Transparência Pública (TCU, 2018b, p.31).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que, tanto a LDO, em seu Anexo de Metas Fiscais, quanto o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) devem apresentar estimativa e compensação da renúncia de receita (art. 4º, §2º, V; e art. 5º, II). Os estudos que fundamentam a criação e a gestão do benefício tributário também devem ser publicados. Essas projeções e avaliações permitem que a sociedade tenha ciência dos motivos que levam a administração pública a instituir e manter o benefício, além de fomentar debates sobre a conveniência da continuidade da política.

Espera-se que os benefícios tributários sejam tratados, pela administração pública, como instrumento para a consecução de políticas públicas. Devem ser acompanhados, portanto, pelos ministérios e secretarias setoriais, encarregados da gestão das políticas. Nesse sentido, o relatório de gestão publicado pela unidade responsável deve levar em conta o gasto tributário por ela gerido.

Outra medida importante para a transparência das políticas públicas, inclusive dos benefícios tributários, é a realização dos devidos registros nos sistemas contábeis públicos. A Instrução de Procedimentos Contábeis STN 16/2020 – Benefícios Fiscais (IPC 16) estabelece parâmetros para a padronização de normas para o registro de benefícios fiscais, a ser refletida no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

A IPC 16 não exige uma metodologia específica para a estimação da renúncia de receita, mas orienta que seja indicada a metodologia que foi empregada e a forma de obtenção dos valores concedidos. Define ainda que as estimativas dos efeitos dos benefícios fiscais devem ser feitas pelo órgão responsável por administrar a operacionalização da

política ou do próprio objeto do benefício. A Receita Federal publica a Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários no caso dos tributos federais (BRASIL, 2019b).

A IPC 16 propõe um modelo de demonstrativo com os valores da renúncia efetivamente concedida ou da despesa realizada (empenhada) e a previsão da renúncia da receita ou fixação de despesa decorrente da concessão do benefício para o exercício de elaboração da LDO. Segundo o normativo, tal demonstrativo deve compor o Anexo de Metas Fiscais da LDO, com o objetivo de promover a transparência da política pública de concessão de benefícios fiscais, permitindo o acompanhamento anual dos valores de renúncia de receita ou aumento de despesa decorrente dessa política. Salienta-se que tal demonstrativo não substitui o de compensação de renúncia de receitas.

O texto constitucional prevê no § 6º do art. 165 que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Os gastos tributários constituem um tipo de benefício tributário, e a Receita Federal elabora o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), que compõe tal demonstrativo regionalizado. Além dos gastos tributários devem ser informados ainda as renúncias de receitas decorrentes de benefícios creditícios e financeiros, além de benefícios tributários que não se enquadrem no conceito de gasto tributário.

O FMI (2019) propõe a análise dos gastos tributários como uma dimensão da gestão fiscal em que o Ministério da Economia está no centro da análise, por se tratar do principal responsável pela gestão fiscal, e, com a colaboração de outros órgãos, constroem-se estruturas de dados e modelos para estimativa dos gastos tributários. Os relatórios com essas estimativas são utilizados pelas partes interessadas (parlamento, sociedade, academia etc.) que contribuem com o aperfeiçoamento das estimativas e com o debate sobre a política fiscal. O FMI (2019, p.3) ainda destaca os passos na preparação desses relatórios:

1. Definição do sistema tributário de referência (deve estar embasado em princípios de neutralidade, eficiência e equidade);
2. Identificação dos desvios ao sistema tributário de referência (indicar, no mínimo, o título e a descrição, a referência legal, o tributo e o tipo de me-

- dida a que se refere o gasto tributário);
3. Realização das estimativas dos custos dos gastos tributários (escolher a metodologia, identificar e coletar dados, estimar a receita perdida);
 4. Preparação do relatório público com as estimativas (assegurar a integridade das estimativas).

A contabilização e a divulgação de relatório de gastos tributários melhoram a transparência na gestão fiscal, sendo essencial para a boa governança e para subsidiar a tomada de decisão. A apresentação das estimativas dos gastos tributários deve ser feita pelo ministro das finanças/economia e deve estar em acordo com a lei que autoriza as despesas. Além disso, a elaboração de estimativas dos gastos tributários deve ser exigida por lei e apresentada ao parlamento juntamente com o orçamento anual ou no início do ciclo orçamentário para embasar a formulação de políticas públicas.

Outra vantagem do relatório de gastos tributários é que possibilita a avaliação das opções de política fiscal para a intervenção governamental na economia (avaliação do custo-benefício da política pela via tributária em comparação com a política de gastos diretos) (FMI, 2019, p.2).

Em 2017, o FMI avaliou a transparência fiscal no Brasil (FMI, 2017b). Entre os critérios avaliados esteve a cobertura dos gastos tributários, considerada como “boa” pelo órgão internacional. O FMI diferencia três níveis de práticas em seu manual de transparência fiscal (FMI, 2018, p.26):

- Prática básica: a estimativa da perda de receita com incentivos fiscais é publicada pelo menos uma vez por ano;
- Prática boa: a perda de receita com benefícios tributários é estimada por setor ou área de política e é publicada pelo menos uma vez por ano;
- Prática avançada: a perda de receita com benefícios tributários é estimada por setor ou área de política e é publicada pelo menos uma vez por ano. Há controle ou objetivo orçamentário para o tamanho dos gastos tributários.

Segundo o FMI (2018, p.27), a prática avançada exige que, uma vez que os custos dos gastos tributários sejam bem compreendidos, os governos considerem estabelecer algum controle sobre seu tamanho. Para atender ao nível avançado de prática, os países podem implementar uma ou mais das seguintes políticas:

- Colocar um limite numérico no tamanho geral dos gastos tributários – de forma semelhante a um teto nos gastos agregados – ou um limite no crescimento anual no tamanho agregado dos gastos tributários;
- Impor um limite ao número de anos entre a introdução de um novo gasto tributário e a sua expiração (uma “cláusula de caducidade”); e/ou
- Garantir que as estimativas de propostas de gastos diretos e tributários sejam apresentadas nos documentos orçamentários e sejam revisadas em conjunto pelo governo para que as compensações entre gastos diretos e tributários sejam levadas em consideração na tomada de decisões sobre a alocação recursos orçamentários.

Segundo o FMI (2018, p.27), isso é necessário para levar em conta os gastos tributários na avaliação do desempenho em relação a uma regra fiscal ou regra de despesa (por exemplo, um teto de despesa geral). O desempenho deve ser avaliado em relação de maneira análoga aos programas de gastos. Os mecanismos de controle sobre o valor dos benefícios tributários devem ser integrados ao processo orçamentário.

Esses mecanismos podem incluir regras que impeçam que os gastos tributários reduzam a receita agregada esperada estabelecida no orçamento de médio prazo por meio de medida de receita compensatória obrigatória. Eles também podem incluir um teto formal sobre o tamanho geral dos gastos tributários, como uma porcentagem média do PIB durante um determinado período, ou a inclusão dos gastos tributários em tetos de despesas ministeriais ou setoriais.

A avaliação periódica de todos os benefícios tributários também é necessária para determinar seu impacto distributivo, reduzindo os incentivos que não estão gerando benefícios proporcionais ao seu custo, e para avaliar se persiste uma boa justificativa para os gastos tributários em comparação com outra política e instrumentos.

Na avaliação da *International Budget Partnership* (IBP, 2019, p.1), na América Latina, a transparência dos gastos tributários é adequada em termos contábeis, uma vez que quase todos os países produzem e publicam anualmente relatório com informações gerais sobre os gastos tributários e quanto eles custam. Porém, entende a entidade que não há *accountability* em tais demonstrativos, já que são em sua grande maioria “silenciosos sobre vários aspectos-chave dos gastos tributários, incluindo seus objetivos de política e medidas de desempenho e informações sobre os beneficiários e impacto”.

Além disso, são fornecidas informações muito limitadas sobre os processos por meio dos quais as decisões são tomadas em relação à introdução, revisão e avaliação dos gastos tributários. Para aumentar a transparência e a *accountability* dos gastos tributários, a IBP (2019, p.1) recomenda que governos devem:

- Promover uma melhor integração entre os relatórios de gastos tributários e o processo orçamental anual;
- Incluir em seus relatórios de gastos tributários uma lista detalhada de todos os gastos tributários com uma variedade de detalhes; e
- Otimizar o processo de aprovação e revisão de gastos tributários, incluindo avaliações de impacto, tornando-o mais transparente e sujeito a um escrutínio independente.

No modelo de avaliação dos gastos tributários do GAO (2012, p.17), “um gasto tributário transparente é aquele em que os contribuintes podem facilmente calcular como suas obrigações fiscais serão afetadas, entender o raciocínio dos legisladores e estar cientes de até que ponto os outros cumprem seus requisitos”. A transparência pode permitir que os contribuintes prevejam com mais precisão suas obrigações fiscais futuras e contribua para a confiança na equidade do sistema tributário.

Gastos tributários que não são transparentes podem representar desafios para os contribuintes. Por exemplo, o GAO identificou que as famílias que pagam pela faculdade nem sempre selecionam entre os vários gastos tributários do ensino superior de forma a maximizar seus benefícios potenciais, possivelmente porque não sabiam de sua elegibilidade ou estavam confusas sobre como usar os benefícios fiscais disponíveis. Por outro lado, na visão do GAO (2012) os gastos tributários como ferramenta de política tendem a não ser transparentes, pois podem mascarar o verdadeiro tamanho dos gastos federais em uma determinada área de missão e geralmente não estão sujeitos a medidas de desempenho sistemáticas.

Segundo o modelo de avaliação alemão (THÖNE, 2019, p.115), a transparência é medida pela facilidade com que determinado benefício se torna visível ao público. São analisadas as seguintes questões:

- Com que qualidade e regularidade os relatórios públicos e quantitativos são elaborados?

- A meta de subsídio atual está suficientemente definida de forma clara?
- As metas são especificadas como indicadores?
- Eles são especificáveis?

Portanto, a partir das boas práticas internacionais, verifica-se que a transparência dos gastos tributários não deve se limitar à publicação das estimativas de seus custos, deve abranger também os aspectos relacionados com a política pública em si, como objetivos, metas, indicadores, beneficiários, cumprimento das contrapartidas e resultados.

Estruturas de monitoramento e avaliação

Segundo o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas (TCU, 2014, p.60), uma “política pública deve possuir rotina para acompanhar suas ações, para aferir seus resultados e os utilizar para promoção de aperfeiçoamentos na política”.

O Decreto 9.191/2017 (art. 32, VIII, a) define que o parecer de mérito acerca de novas proposições legislativas do Poder Executivo Federal, na hipótese de políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária, deve conter “objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados”.

Já o Decreto 9.203/2017 define como uma das diretrizes da governança pública “monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas” e “avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios” (art. 4º, III e VII).

O Decreto 9.834/2019 instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), do qual faz parte o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS). Entre as competências do CMAP estão a seleção das políticas que serão avaliadas, a proposição de alterações nas políticas públicas avaliadas, a instituição de mecanismos de transparência das avaliações e recomendações. Aos seus comitês compete também elaborar os referenciais de metodologias de avaliação das políticas públicas, avaliar as políticas selecionadas e monitorar a implementação

das propostas resultantes da avaliação e solicitar aos órgãos gestores as informações sobre as políticas.

A OCDE (2015, p.9) enumera como um dos princípios da governança orçamentária “certificar-se de que o desempenho, a avaliação e a relação custo-benefício sejam essenciais para o processo orçamentário”. Entre as ações recomendadas para concretizar o princípio, a entidade define:

- Avaliar e revisar programas de despesas (incluindo recursos de pessoal associados, bem como gastos tributários) de uma maneira que seja objetiva, rotineira e regular, para informar a alocação de recursos e redefinição de prioridades tanto dentro dos ministérios setoriais quanto no governo como um todo;
- Fazer o balanço, periodicamente, da despesa global (incluindo gastos tributários) e reavaliar o seu alinhamento com os objetivos fiscais e as prioridades nacionais, tendo em conta os resultados das avaliações; observando que, para que uma revisão abrangente seja eficaz, ela deve atender às necessidades práticas do governo como um todo.

Quanto à eficiência e à efetividade, a OCDE (2010, p.27) afirma que é difícil avaliar os gastos tributários e compará-los com gastos diretos equivalentes. Isso ocorre porque os dois tipos de instrumentos são apreciados por diferentes comissões no Legislativo, o que dificulta sua apreciação de forma global; porque é difícil medir os efeitos do gasto tributário sobre o comportamento dos indivíduos ou empresas; e porque é complexa a comparação com programas de gastos diretos, que, ainda que possuam os mesmos objetivos, raramente são equivalentes. Entretanto, um problema maior do que a dificuldade de realizar avaliações dos benefícios tributários é a não realização de nenhuma avaliação. Os gastos tributários normalmente são instituídos por leis permanentes, em contraste com os gastos diretos que são apreciados no processo orçamentário anualmente. Assim, normalmente não há um processo regular de revisão dos gastos tributários.

O modelo de avaliação do GAO (2012, p.29) possui como questão “como a avaliação do gasto tributário deve ser administrada?”, dividida em três subquestões. A primeira é “qual agência ou agências devem avaliar o gasto tributário?”. A Lei de Modernização da Lei de Performance e Resultados Governamentais dos Estados Unidos

(GPRAMA) estabelece uma estrutura que pode ajudar a garantir que os gastos tributários sejam avaliados de forma mais sistemática. Por essa lei, as agências devem considerar a participação dos benefícios tributários, quando houver, ao medir e comunicar o progresso no cumprimento de suas missões e objetivos. Ademais, tanto para as metas prioritárias transversais quanto para as metas específicas das agências, exige-se a identificação de um indivíduo responsável para coordenar os esforços com vistas ao seu alcance.

A segunda subquestão é “quando o gasto tributário deve ser avaliado?” (GAO, 2012, p.29). São elencados alguns possíveis critérios de definição de prazo para as avaliações:

- Seleção com base em julgamento: por exemplo, no Canadá são avaliados um a dois gastos tributários anualmente;
- Seleção com base em critérios pré-estabelecidos: alguns critérios identificados internacionalmente foram a idade do benefício, agrupamento por tipo de política ou pela relevância da renúncia de receita;
- Avaliação de um novo gasto tributário antes de ser implantado;
- Avaliação de um gasto tributário antes de ser prorrogado.

Como analisado nos critérios referentes ao desenho dos benefícios tributários, é uma boa prática a fixação de um prazo de vigência na legislação instituidora com previsão de realização periódica de avaliações que permitam a revisão do incentivo.

A terceira subquestão do modelo do GAO (2012, p.30) é “quais dados são necessários para avaliar o gasto tributário?”. Seguindo a mesma orientação relativa à questão de quem deve avaliar um gasto tributário, são as agências responsáveis pelo programa que devem determinar quais dados devem ser coletados para avaliar os incentivos fiscais relevantes para os objetivos de sua política. Os dados necessários para determinar se o gasto tributário está atingindo seu objetivo pretendido podem ser diferentes dos dados coletados pela Receita Federal, que são obtidos nas declarações de impostos ou em outros formulários fiscais. No entanto, para minimizar sua carga de trabalho e a carga sobre os contribuintes, a Receita coleta apenas as informações necessárias para saber o valor correto dos impostos devidos, a menos que haja determinação legal para coletar informações adicionais. Dessa forma, os dados informados nas declarações podem não ser suficientes para avaliar a eficiência, a equidade e outros efeitos de um benefício tributário.

O GAO (2012, p.30) cita o exemplo dos gastos tributários relativos a depreciação de imóveis em reservas indígenas, em que a Receita americana não exigiu que os contribuintes identificassem a reserva na qual o imóvel depreciado estava localizado, impedindo análises que buscam vincular o investimento a indicadores econômicos em reservas específicas. Sem informações sobre a localização do investimento, pouco progresso pode ser feito para determinar a eficácia do gasto tributário na promoção do desenvolvimento econômico.

Em auditoria, o NAO (2020, p.12) recomendou ao Tesouro britânico que:

- Estabelecesse uma estrutura para desenhar e administrar os gastos tributários que fosse compatível com o grande número de benefícios fiscais no país. Tal estrutura deveria basear-se nos princípios do “*Green Book*” (HMT, 2020), nas boas práticas internacionais e nas opiniões das partes interessadas;
- Desenvolvesse uma metodologia robusta para avaliar o custo-benefício de diferentes tipos de gastos tributários, garantindo que as avaliações sejam de qualidade garantida;
- Considerasse especificar períodos de tempo ou gatilhos para avaliação e revisão ao desenhar cada gasto tributário;
- A cada ano revisasse se os objetivos de gastos tributários ainda estão alinhados com os objetivos do governo; e
- Estabelecesse e documentasse requisitos claros para que os funcionários relatem preocupações sobre o custo-benefício dos gastos tributários aos ministros, por exemplo, especificando disposições de *accountability*.

Na auditoria operacional apreciada pelo Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, relator min. Raimundo Carreiro, verificou-se que não havia trabalhos específicos de acompanhamento das políticas de renúncias tributárias por parte dos órgãos centrais e não se identificaram nas estruturas regimentais desses órgãos dispositivos específicos com relação ao acompanhamento de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias. Foi recomendado aos ministérios setoriais que definissem “objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal”.

As LDOs também vêm buscando regulamentar o tema anualmente, como a LDO 2021 (Lei 14.116/2020), que estabelece que o Poder Executivo federal deve adotar providências com vistas a elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, com o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade (art. 158, I).

A Emenda Constitucional 109/2021 estabeleceu que:

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos e sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

(...)

Portanto, a realização de avaliações periódicas mostra-se não só como uma boa prática de governança dos gastos tributários, mas principalmente uma obrigação do gestor público responsável pela sua supervisão.

CONTROLE APLICADO À ESTRUTURAÇÃO DA GOVERNANÇA E GESTÃO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Segundo o RCPP (TCU, 2020a, p.63), na análise da estratégia de implementação da política pública, o controle irá “verificar se as estruturas de governança e gestão e os planos necessários à implementação da política pública estão definidos e adequadamente institucionalizados”.

A governança e a gestão podem ser avaliadas sob diferentes perspectivas. Neste referencial, elas foram divididas em seis. A primeira consiste na coordenação de forma a garantir a coerência entre as políticas voltadas para a resolução de problemas comuns, sejam implementadas mediante despesas diretas, sejam mediante benefícios tributários. A segunda refere-se a supervisão por um órgão gestor relacionado com a área fim

da política. A terceira envolve a gestão de riscos, com a definição de estruturas e processos capazes de minimizar o impacto nos resultados da política de efeitos adversos. A quarta corresponde à *accountability*, ou seja, às estruturas e processos de informação, justificação e sanção. A quinta está relacionada com a promoção da transparência. Por fim, a sexta abrange as estruturas e processos de monitoramento e avaliação.

A inadequação das estruturas e processos de governança e gestão é um achado comum em fiscalizações do TCU, mas é ainda mais saliente nas políticas implementadas mediante incentivos fiscais. Antes, muitas delas sequer possuíam um órgão gestor designado. Atualmente, ainda se verifica a ausência de processos e estruturas essenciais para garantir o alcance dos objetivos. Assim, o controle deve fortalecer a visão de que benefícios tributários também constituem políticas públicas, ainda que não comprometam valores orçamentários, e por isso exigem estruturas e processos de governança e gestão bem delineados.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne à estruturação da governança e da gestão, o auditor deve responder às seguintes questões:

4. As estruturas de governança e gestão, necessárias à implementação do benefício tributário, estão institucionalizadas?

- 4.1. Foram definidos estruturas e processos de coordenação entre o benefício tributário e instrumentos alternativos voltados para a resolução dos mesmos problemas?
- 4.2. Foi designado órgão gestor responsável, e eventual corresponsável, pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelo benefício tributário?
- 4.3. Foram definidos estruturas e processos de gestão de riscos relacionados com o benefício tributário?
- 4.4. São divulgadas informações essenciais para a garantia da transparência do benefício tributário?
- 4.5. Foram definidos estruturas e processos de monitoramento e avaliação sistemáticos do benefício tributário?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que concerne à estruturação da governança e gestão do benefício tributário, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 5: Itens de verificação – estruturação da governança e gestão

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
4. As estruturas de governança e gestão, necessárias à implementação do benefício tributário, estão institucionalizadas?	4.1. Foram definidos estruturas e processos de coordenação entre o benefício tributário e instrumentos alternativos voltados para a resolução dos mesmos problemas? 4.1.1. Estão identificadas as agências, organizações, programas, regulações, benefícios tributários, políticas e outras atividades que contribuem para a resolução do problema público? 4.1.2. A atuação governamental conjunta entre o benefício tributário e os demais instrumentos do mix da política pública é formalmente definida em norma? 4.1.3. Existe um mecanismo de coordenação para que as autoridades evitem sobreposições não intencionais e inconsistências nas regulamentações de incentivos fiscais e resolvam problemas associados à governança de incentivos? 4.2. Foi designado órgão gestor responsável, e eventual responsável, pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelo benefício tributário? 4.2.1. Há previsão normativa do órgão responsável pela supervisão do benefício tributário? 4.2.2. A Receita Federal é responsável apenas pela administração e supervisão da execução das normas relacionadas com os aspectos tributários do incentivo fiscal? 4.2.3. Há previsão de supervisão dos benefícios tributários no estatuto do órgão gestor designado? 4.3. Foram definidos estruturas e processos de gestão de riscos relacionados com o benefício tributário? 4.3.1. Foram definidos estruturas e processos de gestão de riscos à sustentabilidade fiscal relacionados com o benefício tributário? 4.3.2. Foram definidos estruturas e processos de gestão de riscos de evasão e elisão fiscal relacionados com o benefício tributário? 4.3.3. Foram definidos estruturas e processos de gestão de riscos ao alcance dos resultados da política pública relacionados com o benefício tributário?

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
4. As estruturas de governança e gestão, necessárias à implementação do benefício tributário, estão institucionalizadas?	4.5. São divulgadas informações essenciais para a garantia da transparência do benefício tributário? 4.5.1. São divulgadas as estimativas da renúncia de receita e métodos empregados para o cálculo? 4.5.2. São divulgadas as pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais? 4.5.3. São divulgados possíveis grupos que serão onerados com uma carga tributária maior em virtude de medidas de compensação? 4.5.4. É divulgado o cumprimento das contrapartidas pelos beneficiários? 4.5.5. São divulgados os resultados alcançados pela política identificados mediante avaliação, com publicidade dos métodos e critérios utilizados? 4.5.6. O benefício tributário é analisado como instrumento de política pública nos relatórios de gestão dos órgãos gestores? 4.6. Foram definidos estruturas e processos de monitoramento e avaliação sistemáticos do benefício tributário? 4.6.1. Existe regra legal ou infralegal que estabeleça a necessidade e a periodicidade da realização de avaliação do benefício tributário? 4.6.2. São definidos objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados? 4.6.3. Existe regramento quanto ao escopo, ao propósito e aos demandantes da avaliação; os dados a serem coletados e as fontes das informações? 4.6.4. Foram definidos processos e estruturas acerca da forma de comunicação regular sobre o progresso do benefício tributário? 4.6.5. Foram definidos mecanismos de internalização das lições aprendidas?

2.4 ALOCAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS AFETOS AO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO

Os benefícios tributários constituem um mecanismo de implementação de políticas públicas, cuja principal característica é o seu financiamento por meio de uma renúncia de receita. Para Howard (1997, p.3):

a maioria dos especialistas em finanças públicas consideram os gastos tributários ‘conceitualmente equivalentes’ aos gastos diretos. Eles tratam os gastos tributários como uma troca simultânea de dinheiro: os contribuintes passam um cheque ao governo pela sua responsabilidade fiscal total, e o governo emite um cheque para cobrir as atividades isentas de impostos.

Tendo em vista que os incentivos fiscais são equivalentes aos gastos diretos, a sua avaliação também deve considerar a alocação e gestão dos recursos financeiros, que é um dos blocos de avaliação elencados pelo Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020). Segundo o RCPP (TCU, 2020a, p.71), a alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros se refere:

à programação de créditos orçamentários e às condições para execução das despesas correspondentes, mas pode incluir também outras formas, como a concessão de gastos tributários e mecanismos de financiamento providos por instituições financeiras estatais.

O controle dentro deste bloco de avaliação verifica se a intervenção governamental recebe e gerencia seu financiamento de forma apropriada e a questão de auditoria proposta é “as fontes de financiamento da política pública são aderentes às normas e boas práticas que regem as finanças públicas?”. Deve-se verificar, por exemplo, se os benefícios tributários “atendem às normas vigentes, notadamente o art. 14 da LRF e os dispositivos da LDO que estabelecem condições para medidas que gerem renúncias de receitas”. Além disso, verifica-se se “o impacto orçamentário, financeiro e fiscal da política pública é acompanhado e avaliado de forma sistemática” e se “a sustentabilidade fiscal da política pública está demonstrada com base em projeções de médio prazo”.

No caso dos benefícios tributários, a alocação e gestão de recursos se torna uma etapa ainda mais relevante. Como analisado no bloco de avaliação da análise de alternativas e tomada de decisão, os incentivos tributários possuem como desvantagem a menor previsibilidade quanto aos seus impactos orçamentários-financeiros. Segundo a OCDE (2010, p.30), a estimativa do custo de receitas renunciadas é complexa, tendo em vista que a quantidade de beneficiários que irão se qualificar não é conhecida previamente. Além disso, a perda de receita decorrente de um benefício tributário é sempre uma estimativa, o que torna a apuração de custo mais limitada do que nas políticas financiadas por meio do orçamento.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas da alocação e gestão de recursos financeiros dos benefícios tributários:

- a) Promover a redução gradual do valor global e individual dos incentivos fiscais;
- b) Na instituição ou ampliação de benefício tributário, elaborar estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e, no mínimo, nos dois seguintes, sendo o ideal a estimativa para todo o período de vigência previsto;
- c) Ao conceder ou ampliar benefício tributário, definir medidas de compensação para a redução de receita no exercício de início da vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, sempre que possível em conjunto com a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
- d) Levantar e analisar regularmente as diferenças entre o impacto real e a estimativa, dando transparência a tais informações e apresentando medidas de compensação em caso de a renúncia de receita ser superior à estimativa do impacto orçamentário-financeiro.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

A instituição e ampliação de benefícios tributários é objeto de normatização rigorosa tanto pela Constituição Federal de 1988 quanto pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas Leis de Diretrizes Orçamentárias. Isto ocorre em virtude dos riscos fiscais associados a tais instrumentos.

Ao instituir e manter gastos tributários, o Estado deve acompanhar o impacto dessas políticas sobre as contas públicas. É importante ressaltar que a Constituição Federal impõe ao gestor público a obrigação de zelar pela sustentabilidade fiscal, ao prever que:

Art. 164-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem conduzir suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis, na forma da lei complementar referida no inciso VIII do caput do art. 163 desta Constituição.

Parágrafo único. A elaboração e a execução de planos e orçamentos devem refletir a compatibilidade dos indicadores fiscais com a sustentabilidade da dívida.

Além disso, o § 6º do art. 165 estabelece que o PLOA deve ser acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de benefícios de natureza tributária. Portanto, a Carta Magna busca garantir que os benefícios tributários, e outras renúncias de receitas, tenham seu impacto orçamentário-financeiro acompanhado, não apenas no momento de sua instituição, mas ao longo de toda sua vigência.

A LRF disciplina a instituição de renúncias de receitas em seu art. 14.

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

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art.

12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

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

O dispositivo determina a elaboração de estimativa de impacto orçamentário-financeiro na instituição ou ampliação de benefícios tributários, assim como o art. 15, inciso I, exige a mesma estimativa para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa.

A LRF exige que a estimativa seja referente ao exercício em que o benefício entrar em vigor e os dois seguintes. Porém, entende-se que esse seja o prazo mínimo necessário, mas que o ideal é que a estimativa englobe todo o período de vigência do benefício tributário.

O impacto dos incentivos fiscais sobre o equilíbrio fiscal de longo prazo dos governos é um dos temas que vêm ganhando mais relevo na agenda internacional. Numa análise dos principais riscos à gestão fiscal, Budina e Petrie (2013) indica que a proliferação de gastos tributários pode representar um importante risco de erosão da base arrecadatória, tornando-se assim uma ameaça ao controle fiscal. Segundo os autores (BUDINA; PETRIE, 2013, p.192):

Os gastos tributários não costumam ser classificados como riscos fiscais, mas sua própria natureza geralmente cria incerteza sobre seus impactos fiscais. Além disso, uma proliferação de gastos tributários pode criar o risco de buracos crescentes e ocultos na base tributária.

Em estudo sobre os gastos tributários, Swift (2006) esclarece que esses instrumentos podem permanecer, durante décadas, na estrutura tributária dos países, sem que passem por qualquer apreciação. Ao longo do tempo, as mudanças na conjuntura podem torná-los incompatíveis com as novas prioridades e objetivos do setor público. As transformações na estrutura social também podem fazer com que antigos gastos tributários tenham um impacto muito maior do que o originalmente previsto.

Diante desse quadro, Schick (2005) explica que a sustentabilidade fiscal possui quatro dimensões – solvência, crescimento, estabilidade e justiça intergeracional – e destaca a necessidade de se projetar no longo prazo o impacto das políticas sobre receitas e despesas públicas, para além do período de três anos tradicionalmente levado em conta no orçamento de médio prazo preconizado pela OCDE.

O ideal é que a projeção de longo prazo não considere um único cenário, mas sim um conjunto de cenários projetados, com fundamento na trajetória esperada de diversas variáveis. Schick sugere (2005, p.116) que sejam levados em conta, ao menos, as seguintes variáveis: expectativa de vida, crescimento econômico, taxas de juros e custos de saúde. O autor propõe, ainda, que as projeções abranjam de três a cinco cenários para as variáveis.

Por sua vez, o Anexo de Riscos Fiscais considera, ao projetar a arrecadação da União, as seguintes variáveis relevantes: produto interno bruto, inflação, câmbio, massa salarial, taxa de juros de mercado, taxa de câmbio, e preços do petróleo e do minério de ferro.

Evidentemente, as variáveis levadas em consideração, ao se projetar o impacto, no longo prazo, de um benefício tributário específico, dependerão das peculiaridades do próprio incentivo.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao tratar especificamente da instituição de benefícios tributários, limita a exigência de projeções a três exercícios (art. 14, caput). No entanto, a necessidade de se realizarem projeções de longo prazo sobre os riscos que podem atingir a sustentabilidade fiscal também é amparada por esse diploma legal, que define, em seu art. 1º, § 1º, a responsabilidade na gestão fiscal como:

“a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita [...]”

A preocupação do legislador com elementos que possam afetar negativamente a gestão fiscal no longo prazo também é evidenciada pela exigência de que a Lei de Diretrizes

Orçamentárias (LDO) contenha um Anexo de Riscos Fiscais, no qual serão avaliados os riscos capazes de afetar as contas públicas, informando-se as providências a serem tomadas (art. 4º, § 3º da LRF).

O entendimento pela imprescindibilidade da busca de sustentabilidade fiscal, no médio e longo prazo, na gestão dos benefícios tributários, encontra-se sedimentado na jurisprudência do Tribunal de Contas da União. No Acórdão 263/2016-TCU-Plenário, rel. min. Raimundo Carreiro, o Tribunal fixou, em sede de consulta, a tese de que:

a temática das renúncias de receitas guarda estreita relação com a sustentabilidade fiscal e a efetividade das políticas públicas, razão pela qual a concessão ou ampliação de uma renúncia, além de atender às exigências específicas do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, também deve pautar-se pelos pressupostos gerais da gestão fiscal responsável insculpidos no § 1º do art. 1º desse mesmo diploma legal, quais sejam: planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção de desvios.

Já o Acórdão 2.198/2020-TCU-Plenário, rel. min. Vital do Rêgo, apreciou representação do Ministério Público junto ao TCU acerca de possíveis irregularidades relacionadas à concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar 162/2018 e da Lei 13.606/2018 com inobservância da implementação de condicionantes e requisitos previstos no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no art. 14 da LRF e no art. 112 da Lei 13.473/2017 (LDO 2018). O julgado alertou ao Poder Executivo que:

as propostas legislativas de iniciativa do Poder Executivo e quaisquer iniciativas aprovadas mediante projeto de lei para conceder benefícios de natureza tributária, desacompanhadas das medidas de compensação previstas no art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), não se conformam com o pressuposto da gestão fiscal estabelecido no art. 1º, § 1º, da LRF e com as diretrizes norteadoras da trajetória de recondução da renúncia de receita ao limite estabelecidas pelos arts. 21 e 116, § 1º, da LDO-2019, devendo ser demonstrada a com-

patibilidade da proposta e dos projetos de lei aprovados com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com objetivo de conferir concretude plena ao disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000;

Portanto, entendeu o TCU que o atendimento unicamente do inciso I do art. 14 da LRF, sem prever medidas de compensação, não seria medida de gestão fiscal responsável, em virtude da crise fiscal pela qual passa o país. Assim, não bastaria que a proposta de instituição de benefício tributário demonstrasse que a renúncia de receita foi considerada no PLOA, seria de extrema importância que ela viesse acompanhada de medidas de compensação. Esta mesma diretriz está na política de subsídios alemã (ALEMANHA, 2019, p.11), que estabelece como uma de suas diretrizes “novos subsídios são concedidos principalmente como ajuda financeira e devem ser financiados por meio de economias em outras áreas”.

Já o Acórdão 2.692/2021-TCU-Plenário (min. rel. Aroldo Cedraz) julgou consulta formulada pelo presidente do Senado Federal, senador Rodrigo Pacheco, acerca da aplicabilidade do inciso I do art. 14 da LRF. O TCU respondeu ao consulente que a demonstração pelo proponente de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual é suficiente, não sendo necessária a instituição de medidas de compensação, pois as condições exigidas pelos incisos I e II do art. 14 são alternativas, sendo legalmente possível cumprir apenas um dos incisos.

Entretanto, apesar de não ser obrigatório, entende-se como uma boa prática que o inciso II seja também atendido, que sejam instituídas medidas de compensação, além da previsão de redução da receita no PLOA, diante da atual conjuntura de crise fiscal.

Tal análise se torna ainda mais relevante diante da determinação do inciso III do art. 4º da Emenda Constitucional 109/2021 de que se deve promover a “redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária”. Tal redução deve ocorrer independentemente do plano emergencial de redução gradual dos incenti-

vos fiscais, previsto no caput do art. 4º, que deve levar o valor global dos benefícios a um limite máximo de 2% do PIB em até oito anos.

A redução gradual dos gastos tributários deve ocorrer tanto de forma global, quanto individual. Como analisado na seção acerca do desenho dos incentivos, é uma boa-prática a definição de um prazo de vigência para os benefícios tributários, demonstrando a necessidade de que eles não sejam permanentes. Na política de subsídios alemã (ALEMANHA, 2019, p.11), é uma diretriz que “a nova ajuda financeira é limitada no tempo e geralmente degressiva”.

É do entendimento do TCU também que medidas legislativas sem a devida adequação orçamentária e financeira só poderão ser aplicadas quando atendidas as exigências legais. O Acórdão 1.907/2017-TCU-Plenário, rel. min. Raimundo Carreiro, em resposta à consulta formulada pelo então Ministro da Fazenda, definiu que:

medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.

Além da necessidade de se realizar estimativas adequadas do impacto orçamentário-financeiro, o gestor público deve levantar e analisar possíveis diferenças entre a estimativa e o impacto que veio a se concretizar com a instituição do gasto tributário.

O NAO (2014a, p.61) descreve como abordagens de boas práticas para melhorar o desempenho de benefícios fiscais no que se refere ao monitoramento e avaliação de um gasto tributário específico:

- Coletar rotineiramente os dados disponíveis e comparar com as previsões: as variações das previsões devem levar a uma análise mais aprofundada;
- Considerar a precisão das estimativas de custos: em seus relatórios orçamentários, a França fornece uma indicação de quão boas são as estimativas de custos;

- Variações no incentivo desencadeiam análise e avaliação adicionais;
- Suplementar com dados adicionais, se necessário: para melhorar a compreensão do efeito da introdução do benefício e para determinar seu sucesso geral;
- Comparar regularmente os gastos tributários com as alternativas de gastos diretos: a Declaração de Gastos Tributários da Austrália de 2012 inclui uma tabela que compara o custo dos gastos tributários com o custo das despesas diretas na mesma área;
- Avaliar regularmente as isenções: na Holanda e no Canadá, as isenções fiscais são revisadas continuamente pelo Departamento de Finanças, com o objetivo de revisar cada isenção a cada cinco anos.

Foi recomendado à Receita inglesa que, baseando-se em boas práticas internas e internacionais, desenvolvesse princípios e orientações para administrar e relatar benefícios fiscais (NAO, 2014b, p.16). Isso deveria ser feito levando em consideração a relevância de determinados incentivos fiscais, bem como questões de proporcionalidade e o custo da coleta de dados. Também se recomendou que rastreasse os custos reais em relação às projeções.

Em outro relatório, o NAO (2020, p.13) proferiu recomendações relacionadas à estrutura da governança e gestão ao Tesouro inglês:

- identifique e utilize fontes de dados independentes, quando disponíveis, para mais testes sobre as razões das movimentações no custo dos gastos tributários de alta prioridade;
- desenvolva uma abordagem de modo que se entenda e se possa relatar as diferenças entre o custo real e o previsto dos gastos tributários considerados de alta prioridade em suas análises publicadas; e
- inclua dados de tendências sobre o número de beneficiários de gastos tributários em análises publicadas, quando possível, e leve isso em consideração nos comentários.

O NAO (2020, p.44) ressaltou ainda que constituem boas práticas: avaliações regulares dos gastos tributários em relação a uma estrutura estabelecida; relatórios públicos regulares; e mecanismos para revisão dos valores dos gastos tributários, como limite temporal.

Pellegrini (2014, p.15) apresenta algumas sugestões para um possível marco legal dos gastos tributários, de forma a aperfeiçoar os mecanismos de apresentação, controle e avaliação desses instrumentos:

- Definir o gasto tributário e estabelecer critérios para distinguir os gastos tributários de desonerações que integram a estrutura básica dos tributos;
- Reger a elaboração da estimativa e da projeção da perda de receita para cada gasto tributário, explicitando número de anos cobertos, diretrizes e atribuição de competências;
- Normatizar a apresentação das estimativas, projeções e informações complementares, além da periodicidade e do local de divulgação;
- Estabelecer diretrizes para a integração das previsões à proposta orçamentária, de modo a facilitar comparações com os gastos diretos;
- Definir a lei específica como único canal de criação de gastos tributários;
- Prever condições para a aprovação de propostas de criação de gasto tributário e ampliação dos existentes, inclusive previsão de perda de receita e compensação;
- Reger a tramitação de propostas de criação de gasto tributário dentro do poder executivo e do poder legislativo;
- Exigir mecanismos de revisão em todos os gastos tributários, a exemplo de avaliações periódicas, prazos de vigência e revalidação;
- Reger a avaliação dos gastos tributários, em especial periodicidade, distribuição de responsabilidades entre órgãos e poderes, exigência de apresentação de objetivos, indicadores e metas e divulgação dos resultados; e
- Autorizar o estabelecimento de limites para o nível e a expansão dos gastos tributários e definir mecanismos de acomodação aos limites estabelecidos.

CONTROLE APLICADO À ALOCAÇÃO E GESTÃO DOS RECURSOS

O controle acerca da alocação e gestão dos recursos afetos aos benefícios tributários tem como objetivo principal verificar se a instituição e gestão dos incentivos fiscais está alinhada aos princípios de responsabilidade fiscal e se não irão comprometer a sustentabilidade das contas públicas.

A relevância do controle de renúncia de receitas está expressa tanto no art. 70 da Constituição Federal quanto no parágrafo primeiro do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste referencial foram elencadas como boas práticas condutas que não constituem necessariamente exigências legais, mas que têm se mostrado como de grande importância, principalmente em tempos de crise fiscal.

Assim, quando é definida como boa prática a redução do valor global ou individual dos benefícios tributários, apesar de ser uma diretriz constitucional, não há norma legal que exija a redução do valor de um benefício específico. Porém, não está alinhada com a exigência da Emenda Constitucional 109/2021 de que se deve promover a “redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária” a instituição de novos benefícios sem se levar em consideração o alcance da redução a um limite máximo de 2% do PIB até 2029.

Também se considera como boa prática a estimativa do impacto orçamentário-financeiro de novos benefícios tributários para todo o período de vigência do incentivo. Cumprir a exigência do art. 14 da LRF para o exercício em que entrar em vigor e os dois seguintes é o mínimo que se espera do gestor governamental.

No caso da necessidade de demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou de instituição de medidas de compensação, a LRF coloca tais medidas como alternativas. Entretanto, neste referencial, diante da atual crise fiscal, considera-se que a compensação é uma boa prática.

Por fim, também não há exigência legal que exija a verificação de que as estimativas de impacto orçamentário-financeiro tenham se concretizado. Porém, a exigência e a própria realização dessas estimativas se tornam nulas quando não há avaliação da qualidade do que foi estimado.

Portanto, as boas práticas nesta seção não devem ser tratadas pelo controle como critérios legais cujo não atendimento pelo gestor configuraria irregularidade. Devem ser entendidas como boas práticas capazes de aperfeiçoar a alocação e gestão dos recursos de forma a garantir a sustentabilidade das contas públicas.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne à alocação e gestão de recursos, o auditor deve responder à seguinte questão:

5. A instituição e gestão do benefício tributário contribuem para a sustentabilidade fiscal das contas públicas?

- 5.1. A instituição/prorrogação do benefício tributário está alinhada com a diretriz constitucional de redução gradual dos incentivos fiscais federais de natureza tributária?
- 5.2. Na instituição/prorrogação do benefício tributário foi elaborada estimativa de impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que entrou em vigor e os dois seguintes, ou de preferência para todo o período de vigência do incentivo?
- 5.3. Na instituição/prorrogação do benefício tributário foi realizada, de preferência, a compensação para a redução de receita no exercício de início da vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, ao invés de somente demonstrada que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária?
- 5.4. É realizado acompanhamento sistemático do real impacto orçamentário-financeiro do benefício tributário?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que se refere à alocação e gestão dos recursos afetos ao benefício tributário, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 6: Itens de verificação – alocação e gestão de recursos

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
5. A instituição e gestão do benefício tributário contribuem para a sustentabilidade fiscal das contas públicas?	5.1. A instituição/prorrogação do benefício tributário está alinhada com a diretriz constitucional de redução gradual dos incentivos fiscais federais de natureza tributária? 5.1.1. A instituição/prorrogação do benefício tributário prejudica o alcance da meta de redução do valor global dos incentivos fiscais federais em no máximo 2% do PIB? 5.1.2. Foi apresentada justificativa na instituição/prorrogação do benefício tributário para não ser seguida a diretriz constitucional de redução gradual do valor dos incentivos fiscais federais? 5.2. Na instituição/prorrogação do benefício tributário foi elaborada estimativa de impacto orçamentário-financeiro para o exercício em que entrou em vigor e os dois seguintes, ou de preferência para todo o período de vigência do incentivo? 5.2.1. Foi realizada estimativa de impacto orçamentário-financeiro na instituição/prorrogação do benefício tributário? 5.2.2. A estimativa de impacto orçamentário-financeiro refere-se a qual período? 5.2.3. Há transparência sobre a metodologia utilizada para cálculo da estimativa de impacto? 5.3. Na instituição/prorrogação do benefício tributário foi realizada, de preferência, a compensação para a redução de receita no exercício de início da vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, ao invés de somente demonstrada que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetaria as metas de resultados fiscais? 5.3.1. Foram definidas medidas de compensação da renúncia de receita, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição? 5.3.2. A renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária? 5.3.3. Foi demonstrado que a renúncia de receita não afetaria as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias?

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
5. A instituição e gestão do benefício tributário contribuem para a sustentabilidade fiscal das contas públicas?	5.4. É realizado acompanhamento sistemático do real impacto orçamentário-financeiro do benefício tributário? 5.4.1. São levantadas e analisadas regularmente as diferenças entre a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e a renúncia de receita efetivamente concretizada? 5.4.2. É dada publicidade das diferenças entre a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e a renúncia de receita efetivamente concretizada? 5.4.3. No caso de a renúncia de receita ser maior do que a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, são definidas medias de compensação para o valor renunciado a maior?

2.5 OPERAÇÃO E MONITORAMENTO

Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.83), a fase da operação e monitoramento das políticas públicas corresponde ao momento em que “um conjunto de intervenções é posto em prática com vistas ao tratamento de problemas públicos. É nessa fase em que as estruturas (p. ex. processos, pessoas, sistemas) entram em funcionamento e produzem resultados”.

As boas práticas apontadas pelo RCPP (TCU 2020b) abrangem a operação regular das estruturas de governança e gestão por meio de ações como: a coordenação e monitoramento do esforço colaborativo; a comunicação tempestiva das partes interessadas acerca de riscos e problemas identificados, ao mesmo tempo em que toma as medidas necessárias para o tratamento destes riscos; a garantia da transparência do processo decisório e da prestação de contas do desempenho da política; além da execução do plano de implementação e do monitoramento contínuo do desempenho.

Tais boas práticas são todas aplicáveis também aos benefícios tributários. Aqui serão abordadas boas práticas específicas à operação e monitoramento dos benefícios fiscais.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas da operação e monitoramento dos benefícios tributários:

- a) Categorizar os benefícios tributários a partir de seus atributos principais – tais como objetivo, público-alvo, contrapartida, complexidade – de forma a identificar as diferentes necessidades de operação e monitoramento;
- b) Elaborar um arcabouço de gestão dos benefícios tributários que considere as diferentes necessidades de operação e monitoramento de cada categoria segundo suas características próprias;
- c) Analisar a fruição dos incentivos fiscais, verificando se o seu uso pelos beneficiários e os comportamentos incentivados correspondem ao preconizado pelo legislador, se existem práticas de evasão ou elisão fiscal, além de outros riscos capazes de comprometer o alcance dos objetivos, e se o volume de renúncias de receitas concretizado está dentro das estimativas elaboradas na sua instituição.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

No modelo de avaliação do NAO (2020, p.25), são definidas três características de um sistema efetivo de gestão dos gastos tributários:

- Os custos e benefícios são monitorados e avaliados
- O processo de entrega do benefício é gerenciado
- Os riscos são avaliados e mitigados

Uma das questões do modelo do GAO (2012, p.8) indaga qual é o propósito do gasto tributário e se ele está sendo alcançado. Como subquestões, é verificado se medidas de desempenho foram estabelecidas e se o gasto tributário alcança os objetivos pretendidos. Sem metas e indicadores definidos *a priori*, não há como se analisar se o incentivo fiscal está caminhando no sentido desejado. Segundo o GAO (2012, p.10):

As medidas de desempenho podem fornecer algumas informações sobre se um programa, incluindo gastos tributários, atingiu seu objetivo pretendido. Essa medição de desempenho, devido à sua natureza contínua, pode servir como um sistema de alerta precoce para a gestão do programa e como um veículo para melhorar o desempenho e a prestação de contas ao público. As informações sobre até que ponto um propósito pretendido está sendo alcançado também podem contribuir para avaliações mais amplas, discutidas na seção seguinte, de como um programa está funcionando e as ações que podem ser tomadas para melhorar os resultados.

O NAO (2014b) avaliou como o órgão de administração tributária inglês administra e monitora os gastos tributários. Entre as deficiências apontadas pelo órgão de controle inglês estava a inexistência de um arcabouço ou guia definindo os critérios para a administração dos incentivos fiscais. Segundo o NAO (2014b, p.45):

Os incentivos fiscais diferem no desenho, método de entrega, população-alvo e riscos de abuso, portanto, esperávamos ver uma abordagem diferenciada. O HMRC [receita] não mantém um banco de dados de benefícios fiscais e não procurou categorizar os benefícios fiscais de acordo com o objetivo, o nível de complexidade ou a contestação administrativa.

Na visão do NAO (2014b), há uma diferença significativa entre os gastos tributários, seja em termos de complexidade, objetivos, público-alvo, entre outros critérios, que demandariam diferentes abordagens de gestão por parte da Administração Tributária, mas o órgão sequer havia categorizado os gastos tributários de forma a identificar as diferentes necessidades de cada um. A Receita havia identificado gastos tributários de “alto valor”, mas apenas para fins de transparência, sem implicações administrativas.

O NAO (2014b) considerou que existiam atributos comuns entre os incentivos fiscais com objetivos econômicos ou sociais, o que sugeriria que haveria ganho de sinergia em considerá-los como um grupo. A principal característica distintiva desta categoria é que o objetivo dos incentivos é encorajar ou apoiar uma atividade ou comportamento que conduza a um objetivo econômico ou social. Buscam, portanto, agregar valor à

sociedade por meio do tratamento diferenciado a determinados contribuintes com base em suas características ou ações. As implicações administrativas desta diferenciação incluiriam, segundo o NAO (2014b, p.46):

- revisar a relevância dos objetivos sociais ou econômicos após as mudanças na política governamental;
- fornecer orientação sobre como os objetivos devem ser monitorados ou avaliados;
- avaliar sistematicamente se os impactos pretendidos estão sendo alcançados e quanto custam;
- considerar se um incentivo está sendo utilizado da forma pretendida pelo Parlamento; e
- fornecer *feedback* ao Parlamento sobre o impacto no Tesouro.

A elaboração de um arcabouço de gestão dos benefícios tributários é uma necessidade apontada também pelo TCU. O Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, rel. min. Raimundo Carreiro, apreciou auditoria operacional com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias. A auditoria identificou que diversos incentivos fiscais não possuíam órgão supervisor definido e não eram monitorados de forma regular. Na etapa de monitoramento da concessão e execução das renúncias tributárias, foram identificadas as seguintes fragilidades:

- Alguns ministérios setoriais não dispunham de sistema informatizado para acompanhamento da concessão e da execução dos benefícios tributários;
- Não havia acompanhamento das renúncias tributárias por parte dos órgãos centrais, independentemente de haver ou não órgão gestor indicado em norma;
- Ausência de previsão sobre a gestão das políticas de renúncias tributárias nos regimentos internos e nos planejamentos estratégicos da maioria dos órgãos responsáveis;
- Poucos ministérios possuíam mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias e poucos efetuavam algum tratamento de risco;
- Ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas baseadas em renúncias por parte do órgão gestor, que incluía as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação.

Foi recomendado à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os extintos Ministério do Planejamento e Ministério da Fazenda, que criassem mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses benefícios tributários a algum órgão do Poder Executivo.

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

Para os órgãos setoriais, foi recomendado que verificassem a pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias sob sua responsabilidade, considerando as atividades a serem desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação.

Entre as questões elaboradas nas auditorias do NAO, podem ser associadas com a operação e o monitoramento dos gastos tributários:

- Como os departamentos do Tesouro avaliam o desempenho dos benefícios e respondem às diferenças emergentes entre seu desempenho e os objetivos pretendidos? (2014a, p.56)
- Como os departamentos do Tesouro avaliam, monitoram e respondem ao risco de abuso do incentivo? (2014a, p.56)
- A Receita coleta informações suficientes para monitorar e compreender como os benefícios fiscais são usados? (2014b, p.59)
- A Receita investiga e compreende as mudanças no custo e no uso de benefícios fiscais? (2014b, p.59)
- A Receita avalia o risco de abuso de forma eficaz e responde ao abuso de maneira oportuna e proporcional? (2014b, p.59)

Observa-se nas questões que um dos aspectos mais relevantes do monitoramento dos gastos tributários é verificar se o incentivo está correspondendo ao planejado, seja em termos de alcance dos objetivos, seja de redução da receita gerada em comparação com as estimativas ou ainda de alterações no comportamento dos beneficiários. Segundo o NAO (2014b), é “necessário um forte monitoramento e avaliação porque as mudanças na forma como os contribuintes usam os incentivos fiscais podem não ser imediatamente aparentes”.

Na Política de Subsídios Alemã (ALEMANHA, 2019, p.9), ressalta-se a necessidade do monitoramento constante dos auxílios estatais:

Os subsídios sempre requerem justificativa especial e monitoramento regular do sucesso. Isso ocorre porque o favorecimento permanente de participantes individuais do mercado em detrimento do público em geral geralmente tem consequências prejudiciais: ao alterar os preços relativos, o subsídio pode levar a distorções macroeconômicas e causar má alocação de recursos. As empresas subsidiadas podem expulsar as empresas competitivas. Existe também o risco de uma solidificação da mentalidade de subsídio com a consequência de que os ajustes necessários não serão feitos ou que a vontade de executar e a iniciativa para superar os problemas de ajuste estrutural diminuirão. As possíveis consequências são o atraso na mudança estrutural, a perda de competitividade internacional e o enfraquecimento do crescimento econômico e do emprego.

No que se refere à avaliação e mitigação dos riscos, o NAO (2014a, p.47) elaborou a questão de auditoria “como os departamentos do Tesouro avaliam, monitoram e respondem ao risco de abuso dos incentivos?”, considerando:

- como são formulados os processos de prevenção;
- como são usadas as informações para detectar tipos de abuso;
- a resposta às evidências de abuso; e
- o tempo necessário para repetir o ciclo de gestão de formulação, monitoramento e avaliação para garantir que os benefícios sejam usados de forma eficaz.

No relatório de contas da Receita inglesa de 2015-2016 (NAO, 2016), foi avaliada a gestão dos benefícios fiscais. A responsabilidade pela administração das isenções fiscais é do “proprietário do produto e do processo” relevante, que é responsável por garantir que os produtos que gerenciam operem da forma mais eficaz possível para cumprir os objetivos estratégicos. Para cada benefício fiscal, o proprietário do produto e do processo é obrigado a: revisar o desenho da política; decidir quais processos administrativos são necessários para mitigar riscos relevantes; e garantir que os incentivos sejam realizados pela população-alvo certa.

O NAO (2016, pp.48-49) elencou como boas práticas na gestão dos incentivos fiscais:

- garantir que todos os incentivos sejam identificados e avaliados seus riscos;
- desenhar processos para fornecer informações úteis sem custos excessivos;
- revisar e avaliar os incentivos regularmente (incluindo quanto custam, taxas de utilização e se cumprem os objetivos da política);
- estabelecer a administração adequada do incentivo, incluindo:
 - se unidades especializadas são necessárias;
 - como monitorar o incentivo, e
 - a abordagem nacional de conformidade para o incentivo.
- aconselhar os gestores dos incentivos sobre os fatores que devem levar em consideração ao decidir como administrar seu incentivo;
- avaliar o valor do tributo em risco, quantificando sempre que possível;
- investigar variações no custo ou uso de incentivos.

Outra prática relevante da etapa de monitoramento das políticas públicas, incluindo gastos tributários, é o uso da informação coletada para aperfeiçoar o desenho e a gestão da política. No modelo do NAO (2014b), é utilizada ainda como questão de auditoria “os resultados do monitoramento retroalimentam a gestão e a tomada de decisão?”. É preciso que as informações coletadas no monitoramento do benefício tributário permitam uma tomada de decisão e adoção de ações para corrigir falhas e realizar aprimoramentos de forma tempestiva.

No Referencial para Avaliação da Governança em Políticas Públicas (TCU, 2014, p.62), é definida como uma boa prática da etapa de monitoramento e avaliação: “co-

municação programada dos resultados da avaliação, de modo a promover a retroalimentação tempestiva no âmbito do ciclo de políticas públicas”.

No caso dos gastos tributários, tendo em vista que eles não participam do processo anual de escrutínio legislativo na discussão das alocações orçamentárias, o seu monitoramento se mostra ainda mais necessário para garantir que os efeitos desejados estão sendo produzidos e que não existam riscos adicionais para a sustentabilidade das contas públicas. E a definição de processos institucionalizados de retroalimentação das informações coletadas ao longo do monitoramento é uma boa prática necessária para permitir o aperfeiçoamento da política e a revisão de gastos que não apresentem os resultados almejados.

CONTROLE APLICADO À OPERAÇÃO E AO MONITORAMENTO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.92), a

análise operacional da política pública, sob a perspectiva do fiscalizador, consiste verificar se a política pública opera de forma consistente, em conformidade com o que foi definido durante sua estruturação; se seu desempenho é satisfatório, em termos de eficiência e alcance de objetivos de curto prazo; bem como se há problemas de formulação e/ou implementação que precisam ser tempestivamente tratados.

No caso dos benefícios tributários, o que se verifica é que existem diferenças significativas entre os seus diferentes tipos, seja em termos de objetivos, público-alvo ou exigência de contrapartida, o que resulta em diferentes níveis de complexidade na sua operação e monitoramento. Alguns incentivos precisarão de uma supervisão mais intensa, enquanto outros ocorrem de forma mais automática.

Portanto, cabe ao controle verificar se o gestor público categorizou os diferentes benefícios tributários sob sua supervisão e definiu um arcabouço de gestão que considere as diferentes necessidades de operação e monitoramento de cada categoria.

Também é necessário ao controle indagar se o gestor realiza o devido monitoramento dos resultados da política, analisando se o benefício tributário está incentivando os comportamentos desejados e se está sendo utilizado da forma planejada.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne à operação e monitoramento, o auditor deve responder à seguinte questão:

6. O benefício tributário é operado e monitorado de acordo com suas peculiaridades, com vistas a garantir o alcance dos objetivos?

- 6.1. Foi realizada a categorização dos benefícios tributários de acordo com seus atributos principais, tais como objetivo, público-alvo, contrapartida e complexidade?
- 6.2. Foi elaborado arcabouço de gestão dos benefícios tributários que leve em consideração as necessidades de operação e monitoramento de acordo com cada categoria?
- 6.3. A fruição dos benefícios tributários é analisada?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que se refere à operação e monitoramento do benefício tributário, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 7: Itens de verificação – operação e monitoramento

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
6. O benefício tributário é operado e monitorado de acordo com suas peculiaridades, com vistas a garantir o alcance dos objetivos??	6.1. Foi realizada a categorização dos benefícios tributários de acordo com seus atributos principais, tais como objetivo, público-alvo, contrapartida e complexidade? 6.1.1. O conjunto de benefícios tributários sob supervisão do órgão está relacionado em documento formal? 6.1.2. Os benefícios tributários foram classificados a partir de seus objetivos? 6.1.3. Os benefícios tributários foram classificados em termos de público-alvo? 6.1.4. Os benefícios tributários foram classificados em termos de contrapartida exigida? 6.1.5. Os benefícios tributários foram classificados em termos de complexidade? 6.2. Foi elaborado arcabouço de gestão dos benefícios tributários que leve em consideração as necessidades de operação e monitoramento de acordo com cada categoria? 6.2.1. Existe documento formal do órgão que defina os procedimentos necessários para a operação e monitoramento de cada benefício tributário? 6.2.2. O planejamento do órgão prevê os benefícios tributários sob sua supervisão e os recursos necessários (humanos, físicos, financeiros, tecnológicos) de acordo com a complexidade de cada incentivo? 6.3. A fruição dos benefícios tributários é analisada? 6.3.1. O gestor avalia se o benefício tributário está sendo utilizado pelo público-alvo almejado? 6.3.2. O gestor analisa os comportamentos incentivados pelo benefício tributário? 6.3.3. O gestor identifica em conjunto com a Receita Federal possíveis práticas de evasão e elisão fiscal?

2.6 AVALIAÇÃO

A partir do pressuposto de que benefícios tributários constituem instrumentos de implementação de políticas públicas, a sua avaliação se mostra como uma atividade essencial. Para Saravia (2006, p. 34) a avaliação “consiste na mensuração e análise, a posteriori, dos efeitos produzidos na sociedade pelas políticas públicas, especialmente no que diz respeito às realizações obtidas e às consequências previstas e não previstas”.

Segundo Anderson (1979, p. 711), a avaliação é o “processo de julgamentos deliberados sobre a validade de propostas para a ação pública, bem como sobre o sucesso ou a falha de projetos que foram colocados em prática”. Avaliar envolve a emissão de um julgamento de valor e a emissão de julgamentos depende de critérios e padrões de comparação. Para Anderson (1979, p. 711):

Para tomar uma decisão de política pública, é preciso invocar alguns critérios de avaliação. Não podemos decidir se uma proposta de ação pública é desejável ou indesejável, se os resultados de um programa público devem ser considerados um sucesso ou um fracasso, exceto à luz de um padrão.

Segundo Worthen, Sanders e Fitzpatrick (2004, p. 35) a definição de avaliação mais popular na literatura é a proposta por Scriven em 1967: avaliar é “julgar o valor ou mérito de alguma coisa”. Scriven (2007) enfatizou que os avaliadores devem ser capazes de entregar julgamentos de valor consistentes, mais do que apenas medir as coisas ou determinar se os objetivos foram alcançados. Segundo o autor (2007, p. 1), a avaliação abrange quatro etapas fundamentais:

- a) Estabelecer critérios de mérito;
- b) Construir padrões de comparação;
- c) Medir o desempenho e compará-lo com os padrões;
- d) Integrar os dados num juízo sobre o mérito ou valor.

Porém, além de constituir um julgamento de valor, a avaliação também precisa contribuir para o aperfeiçoamento da ação pública. Cohen e Franco (1993, p.73) entendem que a “avaliação não deve ser concebida como uma atividade isolada e autossuficiente. Ela faz parte do processo de planejamento da política social, gerando uma retroalimentação que permite escolher entre diversos projetos de acordo com sua eficiência e eficácia”.

Segundo o Guia de Análise Ex Post (BRASIL, 2018b, p.23):

Cumprir observar que a avaliação não pode ser um fim em si mesmo. O objetivo do processo avaliativo é a melhoria da política pública. A execução da avaliação e a apresentação de seus resultados são apenas duas das etapas desse processo, que devem ser seguidas pelas etapas de pactuação de melhorias entre os órgãos envolvidos e da implementação dessas melhorias.

Portanto, a avaliação deve ser usada como um mecanismo de aperfeiçoamento da política, além de demonstrar para a sociedade se ela vem apresentando os resultados esperados, indicando assim pela sua continuidade ou não.

BOAS PRÁTICAS

São boas práticas da avaliação dos benefícios tributários:

- a) A avaliação do benefício tributário deve dar transparência aos resultados alcançados e fornecer elementos para a tomada de decisão quanto à continuidade da política, permitindo, na medida do possível, a sua comparação com políticas públicas alternativas que busquem os mesmos objetivos.
- b) A periodicidade da avaliação, assim como indicadores a serem usados e forma de coleta de dados necessários devem estar previstos ainda no desenho e planejamento do benefício tributário, antes de sua implementação.

- c) Além das dimensões tradicionais de desempenho, como eficiência, eficácia e efetividade, a avaliação do benefício tributário deve identificar a adicionalidade resultante da medida, ou seja, o aumento real do valor social que não teria ocorrido na ausência da intervenção que está sendo avaliada, além de considerar o custo de oportunidade relativo à aplicação dos recursos renunciados em outras políticas de potencial melhor relação custo-benefício.

CRITÉRIOS GERAIS DE AUDITORIA

A Emenda Constitucional 109/2021 reforçou ainda mais a importância da avaliação das políticas públicas, tornando-a um dever dos órgãos e entidades da administração pública, ao inserir o §16 no art. 37 da CF/1988:

§ 16. Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei.

Além disso, a norma ainda estabeleceu em seu art. 4º que:

§ 4º Lei complementar tratará de:

- I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;
- II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos e sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

Portanto, a avaliação dos gastos tributários passa a ser uma exigência legal, principalmente a avaliação de seus resultados.

Em diversos julgados anteriores à referida emenda, o TCU apontou pela ausência de processos sistemáticos de avaliação dos benefícios fiscais.

No Acórdão 1.718/2005-TCU-Plenário, rel. min-sub. Augusto Sherman,

9.3. determinar ao Ministério da Fazenda em conjunto com os Ministérios responsáveis pela operacionalização de cada benefício a adoção de providências com vistas a:

9.3.1. proceder à regulamentação dos procedimentos de acompanhamento dos recursos aplicados por intermédio de benefícios financeiros e creditícios, com intuito de corroborar na fiscalização, avaliação e reexame desses regimes exonerativos;

9.3.2. elaborar, haja vista o disposto nos artigos 84, inciso XXIV, 74, incisos I e II, e 165, § 6º, da Constituição Federal, metodologia de avaliação quanto à eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios financeiros e creditícios, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, discriminadas por tipo de benefícios, encaminhando no prazo de cento e oitenta dias ao Tribunal plano e cronograma contemplando solução para o caso;

Já no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, o Tribunal recomendou aos órgãos setoriais gestores de benefícios tributários que verificassem a pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias sob sua responsabilidade, considerando as atividades a serem desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação; e que definissem objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

A Resolução Atricon 6/2016 estabelece como uma questão a ser fiscalizada nas renúncias de receitas:

16.52 Se os incentivos fiscais concedidos com o objetivo de atrair investimentos e proporcionar o desenvolvimento econômico e social são permanentemente avaliados quanto à eficiência e ao alcance do retorno e resultados esperados;

Um aspecto importante da avaliação é que ela deve permitir “escolher entre diversos

projetos de acordo com sua eficiência e eficácia”, como defendem Cohen e Franco (1993), por isso a avaliação deve permitir a comparação de resultados.

A avaliação que permite a comparação entre diferentes políticas públicas que buscam a resolução de um mesmo problema é essencial para que o orçamento público e a alocação de recursos sejam mais estratégicos.

Segundo a OCDE (2017b, p.77), decisões orçamentárias difíceis requerem informações objetivas e factuais sobre o que funciona bem e o que não funciona. A OCDE (2017b, p.78) recomenda para a boa governança orçamentária que o desempenho, a avaliação e o “*value for money*” sejam integrados ao processo orçamentário, incluindo:

- Avaliação e revisão dos programas de despesas - incluindo recursos associados de pessoal, bem como gastos tributários - de uma maneira que seja objetiva, rotineira e regular para informar a alocação de recursos e redefinição de prioridades tanto dentro dos ministérios setoriais quanto no governo como um todo;
- Fazer o balanço, periodicamente, da despesa global (incluindo gastos tributários) e reavaliar o seu alinhamento com os objetivos fiscais e as prioridades nacionais, tendo em conta os resultados das avaliações; observando que, para que uma revisão abrangente seja eficaz, ela deve atender às necessidades práticas do governo como um todo.

Segundo a OCDE (2017b, p.78), frequentemente a avaliação é projetada e usada para ajudar os gerentes de programa a entender melhor o desempenho de seu programa e para compreender como fazer melhor com base nas restrições de recursos e políticas. Essas perspectivas são estruturas legítimas para análise, mas esse processo

raramente gera o tipo de evidência mais útil para oficiais do orçamento, tais como dados sobre a relevância de um programa, uma compreensão da relação causal entre insumos financeiros e produtos/resultados, e análise da eficiência e economia com a qual os programas alcançam resultados.

Um outro problema é que as avaliações geralmente carecem de comentários sobre a eficiência ou eficácia, bem como o sucesso ou as deficiências em atender às expecta-

tivas do programa. Em vez disso, as avaliações estão sujeitas a explicações ambíguas que, mais uma vez, tornam difícil para os servidores públicos que atuam no orçamento terem uma visão horizontal e comparativa das implicações de desempenho para o orçamento. Para a OCDE (2017b, p.79):

Se as avaliações não estão produzindo resultados comparáveis, as avaliações tornam-se menos úteis do ponto de vista orçamentário. Até o momento, as revisões que têm um foco orçamentário específico – como *spending reviews* – tendem a fornecer evidências mais direcionadas que podem ser inseridas no processo orçamentário.

Segundo Pellegrini (2014, p.10)

Em relação à facilidade de criação de novos gastos tributários e ampliação dos já existentes, é possível aventar algumas hipóteses explicativas. Durante o processo legislativo, as propostas de novos gastos tributários são analisadas isoladamente e sem conexão com o orçamento, desestimulando considerações de custos e comparações com gastos diretos concorrentes. Sem tais considerações, torna-se difícil recusar propostas que não raro são tão meritórias quanto benefícios já existentes no sistema tributário.

Assim, a avaliação dos benefícios tributários, dentro do possível, deve permitir a comparação da sua efetividade com outras políticas públicas alternativas que almejem os mesmos efeitos na sociedade.

Segundo o TARC (2014, p.61) um procedimento abrangente para a avaliação econômica de gastos tributários requer uma abordagem multifacetada, que combine:

- A teoria econômica, bem como o contexto histórico: para identificar a evolução e o papel de uma medida de alívio fiscal em relação aos objetivos da política e em comparação com instrumentos alternativos;
- Evidência empírica: para medir as respostas comportamentais que são cruciais para uma avaliação quantitativa dos efeitos do incentivo;
- Métodos de simulação / contabilidade baseados em teoria e evidências:

- para gerar estimativas e projeções dos efeitos do gasto tributário; e
- Uma análise jurídico-econômica das regras formais por meio das quais o benefício é entregue – para identificar problemas específicos de implementação em relação aos custos administrativos e de conformidade e oportunidades de abuso.

No modelo de avaliação do NAO (2020, p.25), são definidas como características de um sistema efetivo de desenho, gestão e avaliação dos gastos tributários, no bloco relativo à avaliação:

- Um processo para avaliar os custos e benefícios dos gastos tributários foi identificado e é realizado;
- O *feedback* da avaliação informa as mudanças e a base de conhecimento para a concepção de futuros benefícios tributários.

No modelo de avaliação de gastos tributários do GAO (2012), são formuladas três questões acerca da avaliação:

- Que agência ou agências devem avaliar os gastos tributários?
- Quando os gastos tributários devem ser avaliados?
- Quais dados são necessários para avaliar os gastos tributários?

Estas questões já foram analisadas na seção acerca da estruturação da governança e gestão. Elas refletem a necessidade de a avaliação dos gastos tributários ser planejada ainda na formulação do instrumento. A Lei de Modernização da Lei de Performance e Resultados Governamentais dos Estados Unidos (GPRAMA; EUA, 2010, p.3867) estabelece que o plano estratégico das agências governamentais deve conter uma “descrição das avaliações do programa usadas no estabelecimento ou revisão das metas e objetivos gerais, com um cronograma para futuras avaliações do programa a serem realizadas”.

Verifica-se na terceira questão proposta pelo GAO (2012) a importância dos dados a serem usados na avaliação. Segundo o Departamento de Administração e Orçamento dos EUA (EUA, 2018, p.194), as barreiras à avaliação do gasto tributário são:

- Disponibilidade de dados: os dados podem não existir, ou podem não existir em uma forma analiticamente apropriada para conduzir avaliações rigoro-

sas de certos tipos de gastos. Por exemplo, medir os efeitos dos gastos tributários destinados a atingir a neutralidade tributária para indivíduos e empresas com renda no exterior e empresas estrangeiras pode exigir dados de governos ou empresas estrangeiras que não estão prontamente disponíveis;

- Restrições analíticas: as avaliações dos gastos tributários enfrentam restrições analíticas, mesmo quando os dados estão disponíveis. Por exemplo, os indivíduos podem ter acesso a vários gastos tributários e programas que visam alcançar o mesmo resultado. Isolar o efeito de um único benefício fiscal é um desafio, na ausência de um projeto de pesquisa bem especificado;
- Recursos: as análises de gastos tributários são seriamente limitadas por considerações de pessoal. As avaliações geralmente requerem analistas especializados que muitas vezes estão envolvidos em outras áreas de trabalho concorrentes relacionadas ao orçamento.

Segundo o TARC (2014), a disponibilidade de dados desagregados (devidamente anonimizados) é crucial para tal avaliação e é particularmente valiosa para fins de estimativa se puder abranger os períodos pré e pós-implementação dos incentivos tributários. Segundo o órgão inglês TARC (2014, p.62) “um ciclo moderno de desenho / implementação / avaliação de políticas requer que tais informações sejam coletadas rotineiramente, bem antes de uma solicitação específica de avaliação ser feita”.

Em virtude da disponibilidade de dados ser um dos principais fatores limitadores das avaliações dos benefícios tributários, a forma de coleta e disponibilização dos dados necessários já deve estar prevista na sua formulação.

Para Caiumi (2011, p.11), as questões que um estudo de avaliação deve responder dizem respeito ao sucesso da política quanto aos seus objetivos e aos efeitos no comportamento das empresas beneficiárias. Uma primeira questão a investigar é como os recursos são alocados entre as empresas e analisar se os resultados são consistentes com os objetivos da política.

Caiumi (2011, p.12) ainda assinala a importância do conceito de adicionalidade na avaliação dos gastos tributários. Segundo o Green Book (2020, p.131), “adicionalida-

de é um aumento real do valor social que não teria ocorrido na ausência da intervenção que está sendo avaliada”. Normalmente, os benefícios tributários buscam incentivar comportamentos nos agentes privados, comportamentos esses que poderiam ser adotados mesmo sem o suporte governamental. Por exemplo, o governo concede dedução do imposto de renda das empresas para despesas com pesquisa e desenvolvimento. Muitas empresas já fariam tais investimentos, ainda que não houvesse a dedução. Para Chaminade e Edquist (2010, p. 102)

A política de inovação – ou outros tipos de intervenção pública – deve complementar o mercado, não o substituir ou duplicá-lo. Se não houver ‘adicionalidade’, as ações públicas substituirão as ações de empresas e outras organizações privadas. Os dois estarão se sobrepondo ou competindo. É de grande importância que realmente exista ‘adicionalidade’ associada à intervenção pública. Caso contrário, os recursos públicos investidos não influenciarão os processos de inovação, mas levarão a lucros maiores para as empresas ou a gastos maiores com outras coisas além daquelas visadas pela política.

A ONU e o CIAT (2018, p.84) formularam a seguinte questão a ser utilizada para a definição dos custos e benefícios dos incentivos tributários: “o aumento do número de projetos de investimento dentro da meta do programa de incentivo tributário é um acréscimo real ao estoque de capital existente, o que não seria possível na ausência do programa?”. As entidades apresentam alguns conceitos importantes a serem considerados:

- Razão de redundância: o montante do investimento que está dentro do objetivo do programa, mas que existiria mesmo sem a ajuda governamental. Quanto maior for a taxa de redundância, mais desperdício haverá no programa. Ou seja, uma taxa de redundância mais alta indica uma menor adicionalidade e, portanto, um benefício menor. Também significa uma perda de receita, tendo em vista que o programa não gerará um aumento nas vendas, que resultaria em maior crescimento e arrecadação;

- **Proporção de deslocamento:** em muitos casos o programa aumenta investimentos dentro de seu alvo, mas a partir da realocação de recursos de outras áreas. Supondo, por exemplo, que o programa tenha como foco o investimento em determinada área geográfica ou setor econômico específico, o aumento de investimento dentro desses alvos pode provir da redução de investimentos em outras áreas ou setores. Para a ONU e o CIAT (2018, p.84), este efeito de deslocamento representa uma perda de eficiência econômica e de receita;
- **Efeito de exclusão:** outro potencial efeito do programa de incentivo tributário é a exclusão de projetos de investimento potenciais que seriam planejados fora da meta do programa e existiriam na ausência deste. Nesse caso, uma expansão potencial das atividades de investimento economicamente mais eficiente é excluída e sua base tributária “normal” é corroída pela expansão real de atividades econômicas menos eficientes dentro da meta do programa, o que resulta em uma base tributária mais estreita. Para a ONU e o CIAT (2018, p.84) esse efeito é mais difícil de identificar, para não falar de quantificar; no entanto, é um efeito que deve sempre ser considerado.

No modelo de avaliação dos gastos tributários do GAO (2012, p.14), questiona-se “mesmo que seu objetivo seja atingido, o gasto tributário é uma política boa?”, em que se verifica se os benefícios gerados pela intervenção superam seus custos. Entre os custos do gasto tributário, o GAO (2012, p.14) afirma que deve ser considerado o valor gerado pelos recursos caso eles tivessem sido aplicados em outras atividades, ou seja, o custo de oportunidade. A ONU e o CIAT (2018, p.85) também defendem a inclusão do custo de oportunidade na avaliação dos gastos tributários ao se explorar medidas alternativas que poderiam alcançar os mesmos resultados com custos menores. Segundo as entidades:

Estimar o custo de oportunidade da perda de receita prevista ou estimada pode ajudar a evitar decisões precipitadas de fornecimento ou preservação de quaisquer incentivos fiscais. Dentro de um contexto de restrição orçamentária, a perda de receita prevista pode ser economizada para uma medida fiscal mais eficaz, como gastos diretos para melhorar a infraestrutura necessária para o investimento pretendido, ou uma garantia de empréstimo que pode ser mais econômica.

Portanto, a avaliação dos benefícios tributários deve constituir um julgamento de valor acerca do seu sucesso ou fracasso em alcançar os objetivos pretendidos, demonstrando a adicionalidade gerada pelo incentivo, além de permitir a comparação com programas governamentais que busquem solucionar os mesmos problemas e incluir o custo de oportunidade da renúncia de receita gerada. Os resultados da avaliação devem servir de subsídio para o aperfeiçoamento da ação pública e indicar pela continuidade ou não da política de incentivo.

CONTROLE APLICADO À AVALIAÇÃO DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Segundo o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2020a, p.92), a

A avaliação de resultados e impactos da política pública, sob a perspectiva do fiscalizador, consiste em verificar se foram realizadas avaliações e se os resultados destas demonstram o valor público da política e orientam os decisores acerca da necessidade de sua continuidade, otimização ou extinção.

Ressalta-se a importância de a avaliação demonstrar o valor público da política. No caso dos benefícios tributários, muitas vezes estes buscam incentivar comportamentos que já seriam adotados pelos contribuintes, mesmo sem o incentivo fiscal. Assim, é necessário que seja identificada a adicionalidade gerada pela medida governamental, ou seja, o impacto que decorre exclusivamente do benefício tributário e que não teria ocorrido sem ele.

A avaliação também deve permitir a comparação do benefício tributário com instrumentos alternativos de solução do problema público. O controle pode subsidiar a discussão mais estratégica do orçamento público oferecendo informações que permitam identificar as alternativas de política pública mais vantajosas.

Um dos grandes problemas dos benefícios tributários é que, uma vez instituídos, eles não passam pela análise anual do Legislativo durante a discussão da peça orçamentária e não há um processo sistemático para verificar em que medida os benefícios tributários são um instrumento com resultados melhores do que as despesas diretas e qual o peso que cada instrumento deve ter dentro da política pública.

Por exemplo, na auditoria operacional na eficiência alocativa dos incentivos tributários para a promoção da inovação tecnológica, apreciada pelo Acórdão 3.141/2020-TCU-Plenário, verificou-se que na política de suporte à inovação nas empresas, os instrumentos de suporte direto reduziram seu valor de R\$ 5,6 bilhões em 2014 para R\$ 2,5 bilhões em 2019, seguindo o ajuste fiscal realizado pelo governo federal em um período de grave crise nas contas públicas, enquanto os benefícios tributários aumentaram seu valor de R\$ 6,9 bilhões para R\$ 8,7 bilhões. Assim, a participação dos incentivos fiscais na política subiu de 55% para 77% no período. Porém, não havia nenhum estudo ou diretriz formalizada que indicava que o aumento do peso dos benefícios tributários na política seria algo desejado.

QUESTÕES DE AUDITORIA

Para avaliar a maturidade da política pública implementada mediante benefícios tributários no que concerne à avaliação, o auditor deve responder à seguinte questão:

7. O benefício tributário é avaliado sistematicamente?

- 7.1. Foram realizadas avaliações periódicas do benefício tributário, de acordo com critérios definidos ainda na formulação da política?
- 7.2. Foi dada transparência aos resultados da avaliação?
- 7.3. A avaliação forneceu informações úteis para a tomada de decisão quanto à continuidade da política?

ITENS DE VERIFICAÇÃO

No que se refere à avaliação do benefício tributário, para responder às questões de auditoria, deve-se verificar os seguintes itens.

Quadro 8: Itens de verificação – avaliação

Questão	Subquestões de auditoria e itens de verificação
7. O benefício tributário é avaliado sistematicamente?	7.1. Foram realizadas avaliações periódicas do benefício tributário, de acordo com critérios definidos ainda na formulação da política? 7.1.1. Existe documento formal que estabeleça critérios para a avaliação do benefício tributário: periodicidade, metas, indicadores, responsáveis etc.? 7.1.2. É realizada avaliação periódica do benefício tributário? 7.1.3. A avaliação realizada seguiu os critérios definidos ainda na formulação? 7.2. Foi dada transparência aos resultados da avaliação?? 7.2.1. A avaliação do benefício tributário está divulgada em local de fácil acesso? 7.2.2. Os critérios e a metodologia da avaliação do benefício tributário foram divulgados? 7.2.3. Os resultados da avaliação foram incluídos no relatório de gestão do órgão supervisor? 7.3. A avaliação forneceu informações úteis para a tomada de decisão quanto à continuidade da política? 7.3.1. Além das dimensões de desempenho de eficiência, eficácia e efetividade, a avaliação identificou a adicionalidade do benefício tributário? 7.3.2. A avaliação apresenta informações que permitam a comparação com instrumentos alternativos de solução do mesmo problema? 7.3.2. Os resultados da avaliação foram usados para aperfeiçoamento da política? 7.3.3. Os resultados da avaliação foram utilizados na discussão legislativa quanto à continuidade do benefício tributário?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este Referencial tem como objetivo orientar o controle e a fiscalização de benefícios tributários que busquem o alcance de objetivos de políticas públicas, caracterizando-se pela extrafiscalidade. Dessa forma, seguiu-se aqui a mesma lógica e estrutura do Referencial de Controle de Políticas Públicas, organizando a avaliação dos benefícios tributários a partir de blocos de avaliação que seguem as etapas do ciclo das políticas públicas.

Foram identificadas boas práticas e critérios de auditoria aplicáveis aos benefícios tributários e que buscam ser complementares às boas práticas e critérios propostos pelo RCPP, ou seja, entende-se que as equipes de auditoria devem aplicar os dois referenciais em conjunto quando avaliarem os incentivos fiscais.

No bloco de avaliação da análise de alternativas, o controle deve avaliar se a escolha do incentivo fiscal considerou as situações em que este é um instrumento melhor ou pior do que um gasto direto ou uma regulação, que apresente uma relação custo-benefício melhor do que as outras possíveis formas de intervenção governamental sobre o problema público.

No bloco do desenho do benefício tributário, cabe ao controle investigar se ele atende aos princípios da eficiência e neutralidade; da simplicidade; da justiça, equidade e progressividade; e da flexibilidade e anticiclicidade. Também se entende como necessária a avaliação de aspectos relacionados com o modelo lógico do benefício tributário, como a sua contribuição para a resolução do problema objeto da política pública, assim como analisar sua coerência dentro do mix de política pública em relação às demais políticas voltadas para este mesmo problema. Também cabe ao controle investigar se foram realizados estudos que indicassem se o tipo de benefício tributário escolhido era o que apresentava a melhor relação custo-benefício, bem como se público-alvo e critérios de elegibilidade seriam os com maior capacidade de gerar adicionalidade além de evitar oportunidades de evasão e elisão fiscais. Por fim, deve ser verificado se foram estabelecidas medidas de desempenho em termos de metas e indicadores, além de fixado prazo de vigência com previsão de realização periódica de avaliações que permitam a revisão do benefício.

Na estruturação da governança e da gestão, o controle verifica sua adequabilidade em seis diferentes perspectivas: coordenação, de forma a garantir a coerência entre as políticas voltadas para a resolução de problemas comuns, sejam implementadas mediante despesas diretas, sejam mediante benefícios tributários; supervisão por um órgão gestor relacionado com a área fim da política; gestão de riscos, com a definição de estruturas e processos capazes de minimizar o impacto nos resultados da política de efeitos adversos; *accountability*, ou seja, às estruturas e processos de informação, justificação e sanção; transparência, com a divulgação de informações essenciais; e as estruturas e processos de monitoramento e avaliação.

Na alocação e gestão dos recursos afetos aos benefícios tributários, o objetivo principal do controle é verificar se a instituição e gestão dos incentivos fiscais está alinhada aos princípios de responsabilidade fiscal e se não irão comprometer a sustentabilidade das contas públicas.

No bloco da operação e monitoramento, cabe ao controle verificar se o gestor público categorizou os diferentes benefícios tributários sob sua supervisão e definiu um arcabouço de gestão que considere as diferentes necessidades de operação e monitoramento de cada categoria. Também é necessário ao controle indagar se o gestor realiza o devido monitoramento dos resultados da política, analisando se o benefício tributário está incentivando os comportamentos desejados e se está sendo utilizado da forma planejada.

No bloco de avaliação, o controle deve identificar se o benefício tributário é avaliado sistematicamente, por meio de avaliações periódicas, de acordo com critérios definidos ainda na formulação da política; se é dada transparência aos resultados da avaliação; e se a avaliação forneceu informações úteis para a tomada de decisão quanto à continuidade da política.

Ressalta-se que nem todos os blocos de controle devem ser aplicados ao mesmo tempo. Deve haver um juízo prévio acerca da oportunidade e conveniência de aplicação de cada questão de auditoria. Ademais, em fiscalizações de políticas específicas, recomenda-se que as equipes de auditoria adaptem e complementem esse material mediante a realização de avaliações de riscos ou análise de problema, conforme estabelecido nas ISSAIs e em outros documentos técnicos adotados pelo TCU.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. 27. Subventionsbericht des Bundes. Berlin: Bundesministerium Der Finanzen, 2019.

AMARO, L. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDERSON, C. W. The Place of Principles in Policy Analysis. The American Political Science Review, Cambridge, v. 73, n. 3, p. 711-723, Sep. 1979. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/1955399>>.

ATALIBA, G. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, p.233-238, jan./mar., 1990.

BARBOSA, H.N. O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BASTOS, C.R. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo, Saraiva, 2004.

BEMELMANS-VIDEC, M.; RIST, R. C.; VEDUNG, E. Carrots, sticks and sermons: policy instruments and their evaluation. 5ª ed. New Brunswick-NJ: Transaction, 2010.

BIJOS, P.R.S. Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão. Orçamento em discussão. Brasília: Senado Federal, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/3NfhSM>>.

BRASIL. CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA et. al. Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1. Brasília: Ipea, 2018a. Disponível em: <<https://bit.ly/3dp2P7x>>.

BRASIL. CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA et. al. Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018b. Disponível em: <<https://bit.ly/314mCXm>>.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Boletim mensal sobre os subsídios da União: desoneração da cesta básica. Edição 11. Setembro/2019. Brasília: Secap, 2019a.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários. Brasília-DF: SRFB, 2019b.

BRASIL. COMITÊ DE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DE SUBSÍDIOS DA UNIÃO (CMAS). Relatório preliminar do grupo técnico instituído com a finalidade de elaborar proposição de Modelo de Governança dos Subsídios da União. Brasília: CMAS, 2019c.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Gasto tributário – Conceito e Critérios de Classificação. Brasília-DF: SRFB, 2020a. Disponível em: <<https://bit.ly/30c85ug>>.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme § 6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 LRF. Brasília: STN, 2020b. Disponível em: <<https://bit.ly/3nHzFsa>>.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Orçamento de Subsídios da União 2021. Julho/2021, 5ª ed. Brasília-DF: SECAP, 2021.

BRIXI, H.P. Managing Tax Expenditures: Policy Options. In: BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A.; SWIFT, Z. L. (orgs.). Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Washington-DC: The World Bank, 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/3LnEWyL>>.

BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A. Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices. In: BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A.; SWIFT, Z. L (orgs.). Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Washington-DC: The World Bank, 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/3LnEWyL>>.

BROOKS, N. The Tax Expenditure Concept. Canadian Taxation 1 (1979): 31-35. Disponível em: <<https://bit.ly/3rwK6yA>>.

BROWN, C. Tax expenditures in Australia. In: BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A.; SWIFT, Z. L (orgs.). Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Washington-DC: The World Bank, 2003.

BUDINA, N.; PETRIE, M. Managing and controlling fiscal risks. In: CANGIANO, et al. (org.). Public Financial Management and Its Emerging Architecture. Washington-DC: FMI, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/3D5p3Kh>>.

CAIUMI, A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures: a Novel Approach. Working paper n. 126. Roma: Institute for Studies and Economic Analyses, 2010.

CARVALHO, P.B. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHAMINADE, C.; EDQUIST, C. Rationales for Public Policy Intervention in the Innovation Process: Systems of Innovation Approach. In: SMITS, R.R.; KUHLMANN, S.; SHAPIRA, P (orgs.). The Theory and Practice of Innovation Policy - An International Research Handbook. Northampton-MA: Edward Elgar Publishing, 2010.

CRS - CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs. CRS Report R44530. Washington-DC: CRS, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/3rU5uRh>>.

COHEN, E.; FRANCO, R. Avaliação de projetos sociais. Petrópolis-RJ: Vozes, 1993.

CORREIA NETO, C.B. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/3HJx49K>>.

DE LUIS, M.J. Methodology for Measuring the Fiscal Effect of Regional Tax Expenditures in Colombia. Discussion Paper nº IDB-DP-139. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Washington: BID, 2010.

EASSON, A.; ZOLT, E.M. Tax Incentives. Washington-DC: Washington: World Bank Institute, 2004. Disponível em: <<https://bit.ly/3iwigMpf>>.

ENDE, L. van den; HABERHAM, A.; BOOGERT, K. den. Tax expenditures in the Netherlands. In: BRIXI, H. P.; VALENDUC, C. M. A.; SWIFT, Z. L (Orgs.). Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Washington-DC: The World Bank, 2003.

EUA. GPRA Modernization Act of 2010. Washington-DC: Congress, 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/308bD0z>>.

EUA. OMB – OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET. Analytical Perspectives: Budget of the United States Government, Fiscal Year 2019. Washington: U.S. Government Publishing Office, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2Hrp9k0>>.

FERREIRA, H.; CASSIOLATO, M.; GONZALES, R. Como elaborar modelo lógico de programa: um roteiro básico. Nota Técnica. Brasília: IPEA, 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/3KTY8Um>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. The Role of the Fund in Governance Issues - Guidance Note. Washington-DC: FMI, 1997. Disponível em: <<https://bit.ly/388evuM>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. IMF Fiscal Monitor: Achieving More with Less, April 2017. Washington-DC: FMI, 2017a. Disponível em: <<https://bit.ly/3HcCvw4>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Brazil: fiscal transparency evaluation. IMF Country Report nº 17/104. Washington-DC: FMI, 2017b.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Fiscal Transparency Handbook. Washington-DC: FMI, 2018a. Disponível em: <<https://bit.ly/3IArMfl>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability. Washington-DC: FMI, 2018b. Disponível em: <<https://bit.ly/34mNmDr>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management. A Guide for Developing Economies. Washington-DC: FMI, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/37sRkw9>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: a joint IMF/OECD assessment. Technical Assistance Report. Washington-DC: FMI, 2020.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS; BANCO MUNDIAL. Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. Washington-DC: FMI, 2015a. Disponível em: <<https://bit.ly/3NaZ5JI>>.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS; BANCO MUNDIAL. Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment - a background paper to the report prepared for the g-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank. Washington-DC: FMI, 2015b. Disponível em: <<https://bit.ly/3u1lb4G>>.

FURMAN, J. The Concept of Neutrality in Tax Policy. Testemunho perante a Audiência do Comitê de Finanças do Senado dos EUA sobre “Tributos: Fundamentos antes da reforma”, 15 de abril de 2008. Washington-DC: Senado dos EUA, 2008.

HENRIQUES, E.F. O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/3l6M6wu>>.

HOWARD, C. The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States. Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 1997. (Princeton Studies In American Politics). Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/j.ctt7rvj6>>.

IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Evaluating Tax Expenditures: A Framework for Civil Society Researchers. Washington-DC: IBP, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3cHIBsu>>.

IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Counted But Not Accountable: Tax Expenditure Transparency in Latin America. Budget Brief. Washington-DC: IBP, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/3quYMgi>>.

IGEES – IRISH GOVERNMENT ECONOMIC & EVALUATION SERVICE. Implications of behavioural economics for tax policy. Research Paper. Dublin: IGEES, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/3qh0xkf>>.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. GUID-9020-Evaluation-of-Public-Policies. 2019. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-9020.pdf>.

IRLANDA. Commission on Taxation Report 2009. Dublin: The Stationery Office, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/32QpXMx>>.

JCT – JOINT COMMITTEE ON TAXATION. Estimates of Federal Tax Expenditures. Report JCX-81-18. Washington: JCT, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3kwdzHH>>.

KAHNEMAN, D; TVERSKY, A. Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Econometrica*, vol. 47, nº. 2, pp. 263-291, março de 1979.

KLEMM, A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. IMF Working Paper nº 09/21. Washington-DC: FMI, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/3D3EtP8>>.

KRAAN, E. J. Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting, v. 4, n. 1, 2004. Disponível em: <<https://bit.ly/2EwZrJl>>.

LARÉDO, P.; KÖHLER, C.; RAMMER, C. The impact of fiscal incentives for R&D. In: EDLER, J. et al (orgs.). Handbook of innovation policy impact. Cheltenham-UK: Edward Elgar, 2016.

LEEuw, F.L. The Carrot: Subsidies as a Tool of Government-Theory and Practice. In: BEMELMANS-VIDEC, M.; RIST, R. C.; VEDUNG, E. Carrots, sticks and sermons: policy instruments and their evaluation. 5ª ed. New Brunswick-NJ: Transaction, 2010.

LINDBLOM, C.E. The Science of Muddling Through. In: Public Administration Review. v. 19, n. 2, pp. 78-88, 1959.

LISTOKIN, Y. A note on tax expenditures and business cycle fluctuations. 102nd Annual Conference On Taxation. Anais. Denver-CO: National Tax Association, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/36CSBCK>>.

LYMER, A; OATS, L. Taxation: Policy and Practice. 21ª ed. Fiscal Publications: Birmingham, 2014.

MACHADO, S.F. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, H.B. (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANCUSO, W.P.; IGLECIAS, W.T.; CASTRO, S.P. Lobby e renúncia tributária da União: contribuições para uma análise da política de concessão de benefícios tributários ao empresariado industrial no Brasil (1988-2005). 30º Encontro Anual da ANPOCS, Caxambu-MG, Anais. Caxambu-MG: 2006, ANPOCS.

MARTINS, I.G.S (org.). A Constituição Brasileira 1988: Interpretações. Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1988.

MEIRELLES, D.S. Teorias de mercado e regulação: por que os mercados e o governo falham? Cadernos Ebape. 2010, v. 8, n. 4

MICHAEL, J. Tax Expenditures vs. Direct Expenditures: A Primer. Working Paper. Minnesota House Research Department. St. Paul-MN: MNRD, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/37wPZGW>>.

NAO – NATIONAL AUDIT OFFICE. Tax Reliefs. Londres: NAO, 2014a. Disponível em: <<https://bit.ly/3sMDQD2>>.

NAO – NATIONAL AUDIT OFFICE. The effective management of tax reliefs. Londres: NAO, 2014b. Disponível em: <<https://bit.ly/3bl9bH2>>.

NAO – NATIONAL AUDIT OFFICE. HM Revenue & Customs 2015-16 Accounts - Report by the Comptroller and Auditor General. Londres: NAO, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/3ccHros>>.

NAO – NATIONAL AUDIT OFFICE. The management of tax expenditures. Londres: NAO, 2020. Disponível em: ><https://bit.ly/3qlmLyH>>.

NOGUEIRA, V.A.R. Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/3HBNcKn>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Tax Expenditures in OECD Countries. Paris: OCDE Publishing, 2010a. Disponível em: <<https://bit.ly/2Wdo0F3>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation. OECD Tax Policy Studies. Paris: OCDE Publishing, 2010b. Disponível em: <<https://bit.ly/2OjXw2s>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. Paris: OCDE Publishing, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/3L7BS9x>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Recommendation of the council on budgetary governance. Paris: OCDE Publishing, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2XcWgD2>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Preventing Policy Capture: Integrity in Public Decision Making. Paris: OECD Publishing, 2017a. Disponível em: <<https://bit.ly/3rOTC2g>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. OECD Public Governance Reviews: Brazil's Federal Court of Accounts - insight and foresight for better governance. Paris: OECD Publishing, 2017b. Disponível em: <<https://bit.ly/3pzeAOC>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Ten Principles to Promote Better Management and Administration. Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. Paris: OCDE Publishing, 2020a. Disponível em: <<https://bit.ly/3a0Xbud>>.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OCDE Publishing, 2020b. Disponível em: <<https://bit.ly/3BDLI4d>>.

OLIVEIRA, J.M.D. Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OMS – ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE SAÚDE. Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco. Genebra: OMS, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/37wPZGW>>.

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS; CIAT – CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS. Design and assessment of tax incentives in developing countries: selected issues and a country experience. Nova York: ONU, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3pBfhJi>>.

PELLEGRINI, J.A. Gastos Tributários: Conceitos, Experiência Internacional e o Caso do Brasil. Textos para Discussão 159, Outubro/2014. Brasília-DF: Senado Federal, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/36p0bkA>>.

PETRIE, M. Managing Fiscal Risk. In: ALLEN, R et. al. The International Handbook of Public Financial Management. Londres: Palgrave Macmillan, 2013a.

REDONDA, A; NEUBIG, T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. Discussion Note 2018/3. Zurique: Council on Economic Policies, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3uqFYmK>>.

REINO UNIDO. HER MAJESTY'S TREASURY – HMT. Tax policy making: a new approach. Londres: The National Archives, 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/3APnoFM>>.

REINO UNIDO. OFFICE OF TAX SIMPLIFICATION – OTS. Review of tax reliefs – final report. Londres: The National Archives, 2011. Disponível em: <<https://bit.ly/3wqlcpB>>.

REINO UNIDO. HER MAJESTY'S TREASURY – HMT. The green book: central government guidance on appraisal and evaluation. Londres: The National Archives, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/3aJrkl>>.

REINO UNIDO. DEPARTMENT FOR BUSINESS, ENERGY AND INDUSTRIAL STRATEGY. Subsidy control: Designing a new approach for the UK. Londres: The National Archives, 2021a. Disponível em: <<https://bit.ly/2YrAqfo>>.

REINO UNIDO. HOUSE OF COMMONS. Subsidy Control Bill. Londres: House of Commons, 2021b. Disponível em: <<https://bit.ly/3iGgBly>>.

RUA, M. G. Análise de políticas públicas: conceitos básicos. In: RUA, M.G.; CARVALHO, M.I.V (Orgs.). O estudo da política: tópicos selecionados. Brasília: Paralelo 15, 1998.

SARAVIA, E. Introdução à teoria da política pública. In: SARAVIA, E; FERRAREZI, Elisabete. Políticas públicas: coletânea. v.1. Brasília: ENAP, 2006.

SCHACTER, M. A framework for evaluating institutions of accountability. In: SHAH, A (org.). Fiscal Management. Governance and Accountability Series. Washington-DC: Banco Mundial, 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/3twwdnr>>.

SCRIVEN, M. The logic of evaluation. OSSA Conference, 7, 2007, Windsor-CA. Conference Archives. Windsor-CA: OSSA, 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/30wiHzl>>.

SCHICK, A. Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches. OECD Journal on Budgeting, v.5, n.1. Paris: OECD Publishing, 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/3NiFQOr>>.

SECCHI, L. Instrumentos de políticas públicas. In: BOULLOSA, R.F. (org.). Dicionário para a formação em gestão social. Salvador: CIAGS/UFBA, 2014. p. 103-105.

SIMON, Herbert. Comportamento Administrativo Rio de Janeiro: USAID. 1957.

STIGLITZ, J.E.; ROSENGARD, J.K. Economics of the public sector. 4ª edição. Nova York: W.W. Norton & Company, 2015.

SURREY, S. S. Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

SURREY, S. S.; MCDANIEL, P. R. The tax expenditure concept: current developments and emerging Issues. Boston College Industrial and Comercial Law Review, v. 20, n. 2, p. 225-369, 1979. Disponível em: <<https://bit.ly/2YHNIPo>>.

SWIFT, Z.L. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper 3927, May 2006. Washington-DC: Banco Mundial, 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/37N1avg>>.

TANZI, V.; ZEE, H.H. Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries Working Paper nº 00/35. Washington-DC: FMI, 2000. Disponível em: <<https://bit.ly/3ugrxBC>>.

TARC – TAX ADMINISTRATION RESEARCH CENTRE. The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical Paper prepared for the National Audit Office. Londres: NAO, 2014.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas. Brasília-DF: TCU, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/3qG6Nzj>>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Gestão de riscos: avaliação da maturidade. Brasília-DF: TCU, 2018a. Disponível em: <<https://bit.ly/3sPr4Uw>>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório sistêmico sobre transparência pública. Brasília-DF: TCU, 2018b. Disponível em: <<https://bit.ly/3IAkhFM>>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Referencial de Controle de Políticas Públicas. Brasília-DF: TCU, 2020a. Disponível em: <<https://bit.ly/3t5TqKv>>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria Operacional. 4ª edição. Brasília: TCU, 2020b. Disponível em: <<https://bit.ly/3Nc7nBI>>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Revisão novembro de 2020. Brasília: TCU, 2020c. Disponível em: <<https://bit.ly/3qkHjqT>>.

THÖNE, M. Subventionskontrolle. Ziele – Methoden – internationale Erfahrungen. Berlin: Sigma, 2003.

THÖNE, M. 18 billion at one blow: Evaluating Germany's twenty biggest tax expenditures. FiFoDiscussionPapernº12-4. Colônia: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/3qr40wm>>.

THÖNE, M. Evaluierung von Steuervergünstigungen Ergebnisüberblick, Evaluationsschema, Methoden. FiFo-Reports nº 28-0. Colônia: FiFo, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/36Gjshq>>.

TOKMAN, M.R.; RODRÍGUEZ, J.C.; MARSHALL, C.S. Las excepciones tributarias como herramienta de política pública. Estudios Públicos, 102 (otoño 2006). Santiago: CEP, 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/3554NMI>>.

TYSON, J. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? IMF Working Paper. Washington-DC: FMI, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/3KSzy6g>>.

UE – UNIÃO EUROPEIA. Plano de ação no domínio dos auxílios estatais: menos auxílios estatais e mais orientados: um roteiro para a reforma dos auxílios estatais 2005-2009. Bruxelas: União Europeia, 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/3loHP8f>>.

UE – UNIÃO EUROPEIA. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. Occasional Papers 207. Bruxelas: UE, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/ER1Szu>>.

UE – UNIÃO EUROPEIA. R&D tax incentives: how to make them most effective? Working Paper Series – September 2017. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/30mhueG>>.

VALLE, V.I.S.O. O art. 146-A da Constituição Federal e o Princípio da Neutralidade Tributária. In: FERNANDES, A.G.T (org.). Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. São Paulo: Blucher, 2018.

WOODSIDE, K. The Political Economy of Policy Instruments: Tax Expenditures and Subsidies in Canada. In: ATKINSON, M.M.; CHANDLER, M.A. The Politics of Canadian Public Policy. Toronto: University of Toronto Press, 1983.

WORTHEN, B; SANDERS, J. R; FITZPATRICK, J. L. Avaliação de programas: concepções e práticas. São Paulo: Gente, 2004.

ZOLT, E. Tax Incentives: Protecting the tax base. Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection. Nova York-NY: ONU, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/3D1bifE>>.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen)
Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag)

PROJETO GRÁFICO, DIAGRAMAÇÃO E CAPA

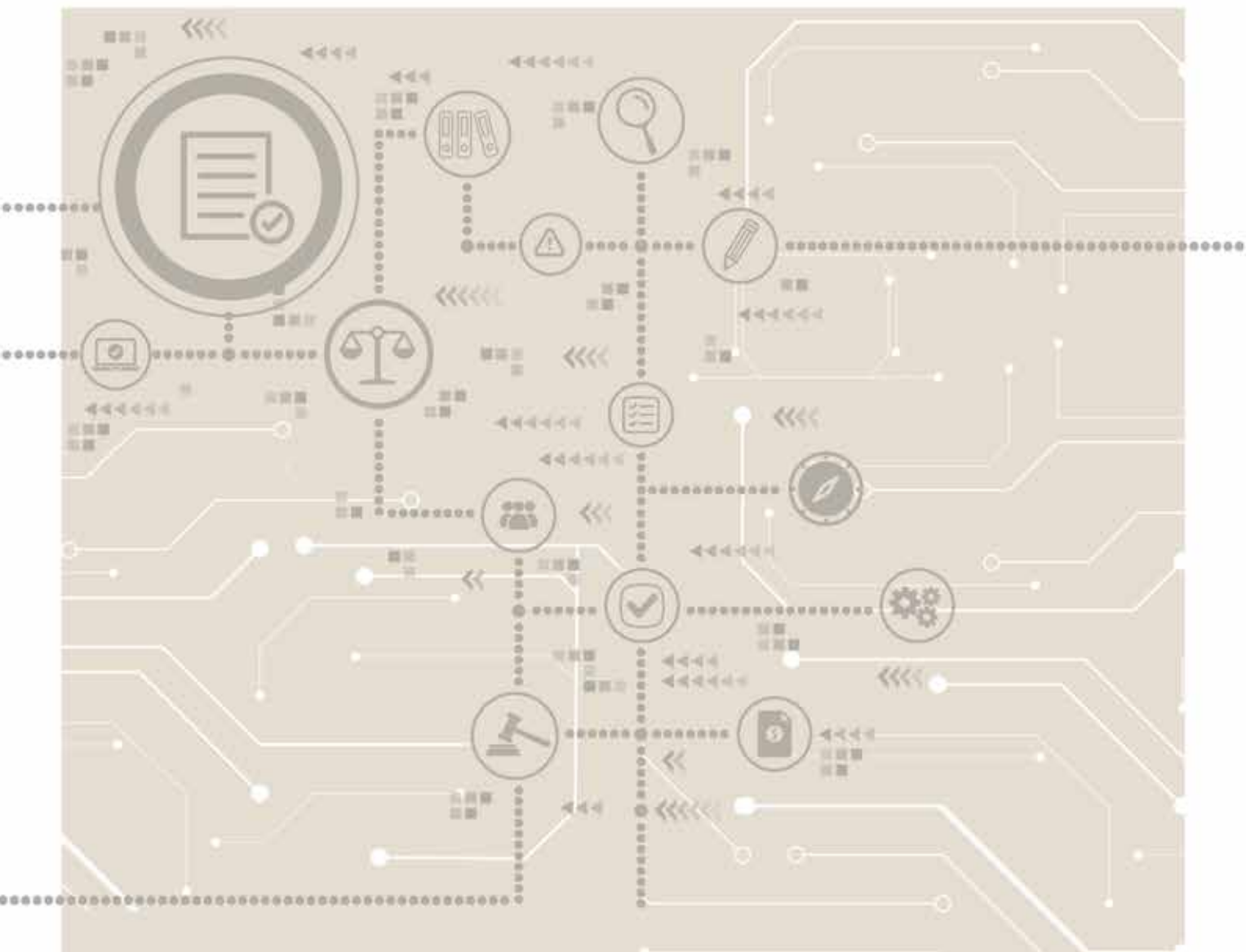
Secretaria de Comunicação (Secom)
Serviço de Conteúdos Visuais (Secov)

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen)
SAFS Qd 4 Lote 1 - Anexo III - sala 303
70.042-900 Brasília - DF
andreiarbo@tcu.gov.br
Fone (61)35275156

OUVIDORIA DO TCU

Fone 0800 644 1500
ouvidoria@tcu.gov.br



Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo.

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável.

www.tcu.gov.br