

# TEXTO para DISCUSSÃO

**POLÍTICAS PÚBLICAS**

---

DEZEMBRO/2020

**0001**

## **CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS:**

Uma análise das abordagens do *U.S. Government accountability office* para avaliação de gastos tributários

**Andreia Rocha Bello de Oliveira**

# TEXTO para DISCUSSÃO

Brasília, dezembro de 2020



0001

## POLÍTICAS PÚBLICAS

# CONTROLE EXTERNO SOBRE RENÚNCIAS DE RECEITAS:

Uma análise das abordagens do *U.S. Government accountability office* para avaliação de gastos tributários<sup>1</sup>

Andreia Rocha Bello de Oliveira<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> O presente texto teve origem no trabalho de conclusão de curso da Especialização em Avaliação de Políticas Públicas realizada pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU) em parceria com o Centro de Formação Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor/Câmara dos Deputados) e com o Instituto Legislativo Brasileiro (ILB/Senado Federal). O trabalho foi orientado pelo Prof. Msc. Marcos Mortoni.

<sup>2</sup> Auditora do Tribunal de Contas da União, graduada em Ciências Econômicas (UnB) e especialista em orçamento e políticas públicas (ABOP/UnB). Experiência na fiscalização de renúncias de receitas tributárias e de finanças públicas.



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

### **MINISTROS**

José Mucio Monteiro (Presidente)  
Ana Arraes (Vice-presidente)  
Walton Alencar Rodrigues  
Benjamin Zymler  
Augusto Nardes  
Aroldo Cedraz de Oliveira  
Raimundo Carreiro  
Bruno Dantas  
Vital do Rêgo

### **MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Augusto Sherman Cavalcanti  
Marcos Bemquerer Costa  
André Luís de Carvalho  
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)  
Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)  
Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

**DIRETOR GERAL**

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

**CONSELHO ACADÊMICO**

Maria Camila de Ávila Dourado

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

Marcelo da Silva Sousa

Rafael Silveira e Silva

Pedro Paulo de Moraes

**PROJETO GRÁFICO E CAPA**

Núcleo de Comunicação – NCOM/ISC

## Texto para Discussão

A coletânea “Textos para discussão” é uma publicação seriada que divulga resultados de estudos e pesquisas desenvolvidos no âmbito do Programa de Pesquisas do Instituto Serzedello Corrêa com vistas a ampliar as discussões com a comunidade científica e a disseminação de trabalhos de interesse para a Administração Pública. As publicações do ISC estão disponíveis gratuitamente em: <https://portal.tcu.gov.br/instituto-serzedello-correa/>.

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto Serzedello Corrêa ou do Tribunal de Contas da União. É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

## Ficha Catalográfica

Texto para discussão / Instituto Serzedello Corrêa. – Brasília:  
ISC/TCU, 2020-.

ISSN

1. Brasil. 2. Políticas Públicas. I. Instituto Serzedello Corrêa.

CDU 32  
CDD 320

## Resumo

As renúncias de receitas tributárias são mecanismos de financiamento de políticas públicas alternativos aos gastos realizados por meio do orçamento público. Observa-se um crescimento substancial do volume de renúncias tributárias ao longo dos anos na esfera federal, além de uma série de especificidades desses instrumentos que fragilizam a transparência e a gestão, com possíveis impactos nos resultados das políticas públicas. Embora o Tribunal de Contas da União tenha uma vasta experiência na fiscalização de renúncias de receitas, verifica-se a ausência de um modelo estruturado para a realização de auditorias operacionais com foco na avaliação das políticas públicas operacionalizadas por meio desses mecanismos. Assim, o objetivo geral deste trabalho foi identificar as características das estratégias adotadas pelo *Government Accountability Office (GAO)*, entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos da América, para avaliação de gastos tributários. Como resultado, obteve-se uma descrição dos principais conceitos e elementos contidos no referencial utilizado pelo GAO para orientar sua atuação nessa área, denominado "*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*". Além disso, produziu-se uma análise do conteúdo desse guia, a qual permitiu identificar que os questionamentos sugeridos para avaliação de gastos tributários são abrangentes, com foco no desenho e nos resultados dessas políticas. Com isso, a aplicação do guia demanda uma complementação com metodologias e técnicas específicas para que seja possível obter uma resposta para cada uma das questões apresentadas pelo GAO. Nesse sentido, entende-se que seria útil aprofundar este estudo em trabalhos futuros com uma análise da aplicação do guia pelo GAO em mecanismos específicos de gastos tributários. Por fim, entende-se que as análises empreendidas neste trabalho podem subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro neste tema.

**Palavras-chave:** benefícios tributários; renúncias de receitas; renúncias tributárias; gasto tributário; avaliação de políticas públicas; controle externo.

## Abstract

Tax expenditures are mechanisms for financing public policies that are alternative to spending programs included in public budget. There is a substantial growth in the amount of tax expenditures over the years at the federal level, in addition to a series of specificities of these instruments that weaken its transparency and management, with possible impacts on the results of these public policies. Although the Federal Court of Accounts (TCU) has extensive experience in the auditing tax expenditures, there is a lack of a structured model for carrying out performance audits with a focus on the evaluation of public policies implemented through tax expenditures. Thus, the general objective of this work was to identify the characteristics of the strategies adopted by the Government Accountability Office (GAO), the supreme audit institution for the United States of America, to assess tax expenditures. As a result, we obtained a description of the main concepts and elements contained in the framework used by GAO to guide its activities in this area, called "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions". In addition, an analysis of the content of this guide was carried out, which allowed us to identify that the questions suggested for assessing tax expenditures are comprehensive, focusing on the design and results of these policies. Thus, the application of the guide requires a complementation with specific methodologies and techniques in order to answer each question suggested by GAO. In this sense, it would be useful to deepen this study in future works with an analysis of the application of the guide by GAO in a specific tax expenditure. Finally, it is understood that the analyzes undertaken in this work can support the development of a specific framework for conducting performance audits with a focus on the evaluation of tax expenditures, thus contributing to the improvement of Brazilian external control on this topic.

**Keywords:** tax expenditure; tax relief; evaluation; public policies.

## LISTA DE FIGURAS

|  |    |
|--|----|
| Figura 1 - Gastos Tributários em % do PIB..... | 13 |
|--|----|

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 – Vantagens e desvantagens potenciais dos gastos tributários em comparação com ferramentas alternativas de políticas públicas..... | 50 |
| Quadro 2 - Questões e subquestões contidas no Guia do GAO para avaliação de gastos tributários.....   | 58 |

## Sumário

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| <b>1.</b> | <b>INTRODUÇÃO</b> .....   | <b>11</b> |
| <b>2.</b> | <b>OBJETIVOS</b> .....  | <b>19</b> |
| 2.1.      | Objetivo geral.....   | 19        |
| 2.2.      | Objetivos específicos.....  | 19        |
| <b>3.</b> | <b>METODOLOGIA</b> .....  | <b>20</b> |
| <b>4.</b> | <b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....  | <b>21</b> |
| 4.1.      | Políticas públicas: conceitos e tipos de avaliação .....  | 21        |
| 4.2.      | Conceitos e características das renúncias tributárias.....  | 26        |
| 4.3.      | Atuação do GAO na avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários.   | 34        |
| <b>5.</b> | <b>ANÁLISE</b> .....  | <b>57</b> |
| 5.1.      | Aspectos gerais .....   | 59        |
| 5.2.      | Quanto ao ciclo de políticas públicas .....   | 59        |
| 5.3.      | Quanto ao momento da avaliação .....  | 60        |
| 5.4.      | Quanto à natureza da avaliação.....   | 60        |
| 5.5.      | Quanto à governança de políticas públicas.....  | 60        |
| 5.6.      | Abordagens do GAO à luz de especificidades do contexto institucional brasileiro quanto às políticas públicas e aos gastos tributários ..... | 61        |
| <b>6.</b> | <b>CONCLUSÃO</b> .....  | <b>69</b> |
|           | <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....   | <b>74</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

As renúncias de receitas tributárias são um instrumento por meio do qual as intervenções governamentais são financiadas de forma alternativa à utilização de recursos do orçamento público. Embora tais intervenções se enquadrem no conceito de políticas públicas, o seu desenho apresenta especificidades em decorrência do mecanismo de financiamento aplicado, via sistema tributário.

O ordenamento jurídico brasileiro contém várias regras gerais associadas aos benefícios tributários, tais como: art. 150, § 6º, e 165, § 6º, da Constituição Federal; art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal); e vários artigos das Leis de Diretrizes Orçamentárias, com modificação de conteúdo ao longo dos anos. Além disso, cada política via renúncia é criada por lei, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, que exige que qualquer subsídio tributário seja concedido mediante lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo.

Na União, a Receita Federal do Brasil (RFB) é o órgão responsável por estimar os valores de renúncia de receitas por ela administradas e avaliar os efeitos decorrentes dos benefícios tributários<sup>3</sup>. Assim, aquela secretaria publica o documento “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, doravante denominado DGT, que é encaminhado anualmente ao Congresso Nacional juntamente com o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), em atenção ao parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal.

A construção do referido documento se baseia no conceito de “gasto tributário”, desenvolvido pela RFB com base em referências internacionais. A RFB evoluiu nessa conceituação, a partir do estudo dos critérios adotados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), alcançando a seguinte definição:

---

<sup>3</sup> Conforme inciso XI do art. 1º da Portaria MF 430/2017, que aprovou o Regimento Interno da RFB.

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 – STR<sup>4</sup>, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter 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. (BRASIL, 2019c, p. 6-7)

Assim, segundo a RFB, os gastos tributários buscam: “compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre regiões; e incentivar determinado setor da economia” (BRASIL, 2019a, p. 6).

No contexto brasileiro, há diversos mecanismos de gastos tributários. Considerando apenas a esfera da União, em 2020, há 120 itens de gastos tributários em vigor (BRASIL, 2019b). Como exemplo dessas políticas, pode-se mencionar: o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), objeto da Lei 8.313/1991, conhecida como Lei Rouanet; o incentivo à pesquisa, desenvolvimento e inovação, criado pela Lei 8.248/1991, conhecida como Lei de Informática; a certificação de entidades beneficentes de assistência social (Cebas), regulamentada por meio da Lei 12.101/2009; e o Programa Universidade para Todos (Prouni), criado pela Lei 11.096/2005.

De um modo geral, as políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias visam atender objetivos econômicos, sociais ou de desenvolvimento regional. Os objetivos do Pronac (Lei Rouanet), por exemplo, têm natureza social e de desenvolvimento regional, conforme se extrai do art. 1º da referida lei: “contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes de cultura e o pleno exercício dos direitos culturais” e “promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais”. A política pública consubstanciada nos benefícios tributários constantes da Lei de Informática, por sua vez, está associada principalmente a objetivos econômicos, por meio do estímulo aos investimentos em P&D no setor produtivo,

---

<sup>4</sup> Nos termos da RFB, o STR é a “estrutura de referência a qual os desvios são identificados e classificados como Gastos Tributários” (BRASIL, 2019b, p. 5).

conforme item 74 do relatório de fiscalização realizada pelo TCU que embasou o Acórdão 458/2014-TCU-Plenário.

Com relação aos aspectos de gestão, a implementação das políticas baseadas em renúncias apresenta particularidades, inclusive com modelos diferentes para cada mecanismo. Por exemplo, a operacionalização do Pronac demanda a participação de quatro atores: Secretaria Especial da Cultura do Ministério da Cidadania (analisa e aprova os projetos culturais e avalia a prestação de contas), Secretaria Especial da Receita Federal do Ministério da Economia (concede a redução do imposto de renda ao patrocinador do projeto cultural), produtor cultural (capta os recursos e executa o projeto) e patrocinador (pessoa física ou jurídica que aporta recursos nos projetos culturais selecionados pelo Ministério). Por outro lado, os gastos tributários “dedução no imposto de renda pessoa física de despesas com educação e saúde” demandam a atuação de apenas dois atores: Receita Federal e contribuinte. Dito de outra forma, há gastos tributários que exigem uma gestão administrativa na área finalística e outros que funcionam somente por meio da interação entre contribuinte e Fisco. Em cada um desses subgrupos, ainda se observam diferenças significativas na forma de operacionalização de cada mecanismo de gasto tributário.

Assim, como se vê, na esfera federal, tais políticas envolvem a atuação de diversos órgãos setoriais, conforme o tema ou área de incidência do benefício tributário associado, o que atualmente está disciplinado no Decreto 9.834/2019, que, em seu artigo 9º e anexo I, estabelece os órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por renúncias de receitas tributárias<sup>5</sup>.

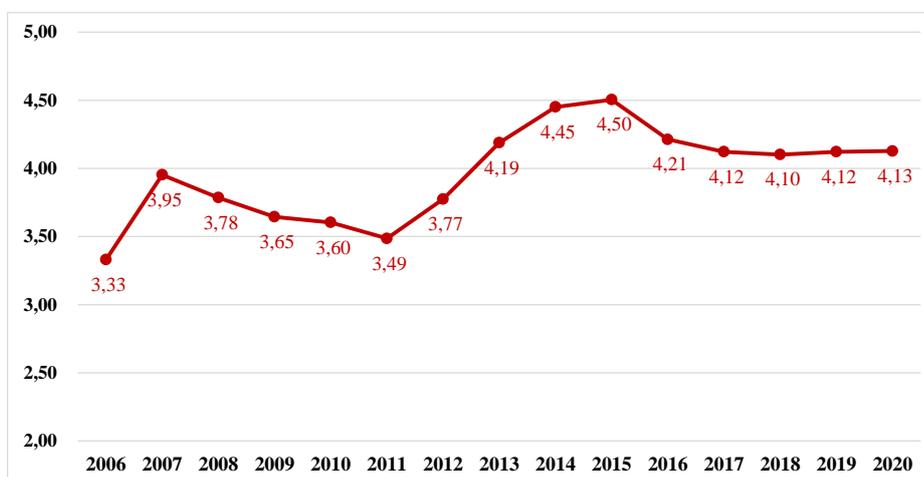
Em termos de materialidade, observa-se que, ao longo dos anos, o montante de renúncias tributárias federais tem crescido significativamente. Em 2006, o total de gastos tributários foi de cerca de R\$ 77,7 bilhões (em valores nominais), representando 3,3% do Produto Interno Bruto (cerca de 15,3% da arrecadação federal). A projeção para 2019, por sua

---

<sup>5</sup> Cabe destacar que essa atribuição de órgãos gestores para as políticas públicas financiadas por renúncias tributárias foi uma evolução decorrente da atuação do Tribunal de Contas da União, notadamente por meio do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, item 9.2.1, e dos monitoramentos dessa decisão.

vez, totalizou R\$ 307,1 bilhões (em valores nominais), o que representa 4,2% do PIB (cerca de 21,4% da arrecadação federal) (BRASIL, 2020a).

**Figura 1 – Gastos Tributários em % do PIB**



Fonte: elaboração própria a partir de dados da RFB.

Além da materialidade e da variedade de instrumentos específicos e de estruturas de gestão adotadas, vale acrescentar que o custo das políticas baseadas em renúncia fiscal é sempre uma estimativa<sup>6</sup>, ao passo que no caso das políticas via orçamento tem-se uma dotação fixada na peça orçamentária. Além disso, há casos em que não é possível apurar nem sequer uma estimativa de valores renunciados, ou seja, não se sabe o custo dessas políticas para o Estado<sup>7</sup>.

Em paralelo, deve-se ressaltar o caráter permanente da maior parte dos benefícios tributários. Conforme constatado no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, “dos gastos tributários que possuem órgão gestor associado, apenas 52% tem prazo de vigência definido em lei. Dos gastos tributários sem órgão gestor, por sua vez, somente 23% possuem prazo de vigência”. Aquela fiscalização destacou, ainda, que, mesmo no caso dos benefícios com prazo

<sup>6</sup> Isso porque esse custo é calculado com base numa estimativa da perda de arrecadação decorrente do benefício tributário, ou seja, se baseia na comparação entre a estimativa de arrecadação se não existisse aquela desoneração (tributação normal) e a arrecadação considerando a desoneração (para maiores detalhes a respeito desse ponto, sugere-se a leitura da seção 5 do relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário).

<sup>7</sup> Por exemplo, constam no DGT PLOA 2019 os seguintes gastos tributários sem valor associado: “Academia Brasileira de Letras”, “Associação Brasileira de Imprensa”, “Embarcações”, Renuclear, Reporto, entre outros (BRASIL, 2019b, p. 42-44).

de vigência estabelecido na norma instituidora, é muito frequente a prorrogação dessa vigência, como ocorreu com a política da Zona Franca de Manaus (prorrogada por dez anos em 2003, pela Emenda Constitucional 42/2003, e por cinquenta anos em 2014, pela Emenda Constitucional 83/2014).

Além disso, no Brasil, as renúncias não estão sujeitas ao escrutínio anual do Parlamento, como ocorre com as despesas orçamentárias. O demonstrativo da estimativa de renúncias tributárias apenas acompanha o PLOA, não havendo margem para alteração ou exclusão de qualquer mecanismo que resulta em renúncia de receitas no âmbito da discussão orçamentária no Congresso Nacional. Com isso, resta prejudicada uma eventual reavaliação por parte do Parlamento sobre a pertinência da continuidade dessas políticas públicas considerando os seus custos em comparação com as despesas associadas aos programas incluídos na lei orçamentária.

A esse respeito, sabe-se que um dos requisitos básicos para efetuar uma análise sobre o desempenho de determinada política pública é a identificação de seus objetivos (JANNUZZI, 2016). Entretanto, entre os gastos tributários condicionados no âmbito do governo federal brasileiro, ou seja, os que exigem contrapartida por parte do beneficiário, poucos se inserem em políticas públicas que possuem objetivos, metas e indicadores bem definidos de forma a possibilitar a avaliação do seu desempenho. Em alguns casos, o objetivo da política está declarado na norma instituidora do benefício tributário ou nas exposições de motivos dos projetos que lhes deram origem. Em outros, não há uma definição formal de objetivos, sendo necessário obter junto ao órgão responsável pela política uma indicação sobre qual seria o seu propósito. Por fim, em outras políticas, o órgão responsável não compreende os benefícios tributários como meio de financiamento de políticas públicas, sendo assim, não lhe atribui qualquer objetivo (Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário).

Outra questão a se destacar, conforme verificado no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, é a ausência de avaliação prévia quando da criação ou prorrogação de benefícios tributários, com o objetivo de analisar qual o melhor formato para a política pública, considerando os objetivos definidos, a estrutura administrativa e normativa disponível e o custo para a sociedade. Ou seja, em geral, não é realizada avaliação *ex ante* para verificar se

seria mais adequado promover a intervenção pública por meio do orçamento público ou via renúncias tributárias.

Sabe-se que a avaliação de políticas públicas envolve várias áreas de conhecimento e diferentes metodologias. Quando se trata de renúncias fiscais, há que se considerar, ainda, as especificidades no desenho dessas políticas. Com isso, a avaliação dos gastos tributários exige adaptação dos conceitos, critérios e metodologias de avaliação existentes para as particularidades desses instrumentos.

No que tange à atuação do controle externo, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70, incluiu as renúncias de receitas entre os objetos da fiscalização exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). O § 1º do art. 1º da Lei 8.443/1992, por sua vez, estabelece que o TCU decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.

Assim, no exercício dessas competências, o TCU já realizou diversas fiscalizações na temática visando avaliar a estrutura de governança e verificar a conformidade da instituição de renúncias tributárias perante as normas de gestão fiscal aplicáveis. Na fiscalização que deu origem ao Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, por exemplo, detectou-se a ausência de avaliação de resultados por parte dos órgãos gestores na maioria das políticas públicas financiadas por intermédio de renúncias tributárias. Após as recomendações do Tribunal constantes daquela decisão, os órgãos centrais do Poder Executivo Federal adotaram uma série de providências para aprimorar os mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários<sup>8</sup>.

No entanto, o TCU continua a buscar o aperfeiçoamento de sua atuação nessa área, e nesse sentido, pode se destacar que entre os objetivos estratégicos do Plano Estratégico do TCU para o período de 2019 a 2025, encontra-se “induzir a elevação da eficiência alocativa por meio de planos, orçamentos e renúncias fiscais”, por meio do qual o Tribunal busca:

promover a eficiência alocativa dos recursos financeiros federais, entendida como a escolha sistemática das melhores alternativas para destinação de recursos públicos,

---

<sup>8</sup> Para mais detalhes, vide monitoramento da referida deliberação, que resultou no Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário.

sobretudo nas decisões sobre prioridades orçamentárias e sobre instituição e manutenção de renúncias fiscais. No cenário de realismo orçamentário introduzido pelo Novo Regime Fiscal (EC 95), que expressa a escassez relativa de recursos, torna-se crucial que as escolhas públicas em planos, orçamentos, desonerações fiscais e outros subsídios sejam realizadas e revisadas periodicamente em bases comparativas, considerando tanto o meio de alocação mais adequado a cada caso quanto os resultados alcançados para a sociedade, assegurando a melhor relação entre custos e benefícios econômicos e sociais. (BRASIL, 2020b)

Não obstante todo este contexto, no âmbito do controle externo federal ainda não existem orientações para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas considerando as especificidades desses mecanismos de intervenção via renúncia tributária. No entanto, verifica-se que entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de outros países, como o *Government Accountability Office* (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos da América, e o *National Audit Office* (NAO), EFS do Reino Unido, possuem documentos técnicos tratando da análise de políticas públicas baseadas em renúncias de receitas tributárias.

Em especial o GAO, que é uma EFS com atuação destacada no universo das entidades superiores de controle<sup>9</sup>, possui diversos trabalhos na área<sup>10</sup>, tendo, inclusive, produzido e adotado um referencial para subsidiar suas avaliações de gastos tributários, denominado “*Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*” (“Gastos tributários: antecedentes e critérios e questões para avaliação”).

Em suma, observa-se um montante elevado de recursos públicos federais aplicados em políticas públicas via renúncia fiscal, falhas de transparência nesses mecanismos, deficiências no tratamento do tema no processo orçamentário no âmbito do Congresso Nacional, ausência de um modelo estruturado para a avaliação de políticas públicas adaptado às especificidades dos gastos tributários no âmbito do controle externo, e a existência de um referencial técnico para fiscalizações no tema que é utilizado por uma EFS que goza de alta reputação entre as entidades superiores de controle.

---

<sup>9</sup> Pode-se mencionar como exemplo da relevância da atuação do GAO para outras EFS, o programa internacional de treinamento para auditores de EFS de outros países oferecido por essa entidade anualmente, por meio do qual já atendeu mais de 600 auditores de 106 países, conforme informações obtidas em <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/audit-role/fellows/>

<sup>10</sup> Conforme se verifica a partir do volume de relatórios produzidos e publicados no website da EFS sobre o assunto: [https://www.gao.gov/key\\_issues/tax\\_expenditures/issue\\_summary?from=topics#t=0](https://www.gao.gov/key_issues/tax_expenditures/issue_summary?from=topics#t=0).

Assim, dada a janela de oportunidade percebida no contexto apresentado, bem assim, a compreensão de que a avaliação dessas intervenções públicas, notadamente quanto aos seus resultados, poderia subsidiar com elementos técnicos as decisões políticas relativas à manutenção, reformulação ou, até mesmo, extinção das políticas públicas financiadas por meio de benefícios tributários (RAMOS e SCHABBACH, 2012), o presente trabalho pretende fornecer uma análise sistematizada das estratégias adotadas pelo GAO para avaliação de renúncias tributárias, identificando conceitos e questões utilizadas.

O resultado desse trabalho poderá ser utilizado pelo TCU para subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro com foco na avaliação dos gastos tributários.

Dessa forma, pode-se sintetizar o problema de pesquisa com o seguinte questionamento: quais as características das estratégias adotadas pelo *Government Accountability Office (GAO)* na avaliação de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias?

## 2. OBJETIVOS

### 2.1. Objetivo geral

A partir de manuais e documentos produzidos pelo GAO, pretende-se realizar levantamento estruturado dos conceitos e abordagens adotadas por essa EFS na avaliação de políticas públicas implementadas por meio de gastos tributários.

### 2.2. Objetivos específicos

Como objetivos específicos, mencionam-se:

- Identificar modelos/referenciais para análise/avaliação de políticas públicas baseadas em renúncias tributárias publicados pelo *Government Accountability Office* (GAO); e
- Identificar quais conceitos e questões são utilizadas por essa EFS para avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias.

### 3. METODOLOGIA

Quanto à metodologia, o trabalho consistiu em pesquisa qualitativa, efetuada por meio dos seguintes métodos para coleta de dados: revisão de literatura e pesquisa documental.

Primeiramente, selecionou-se como objeto de análise a atuação de uma entidade fiscalizadora superior que possui reconhecimento internacional por sua atuação na fiscalização de políticas públicas: o *Government Accountability Office* (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos da América, conforme explanado ao fim da seção Introdução.

A pesquisa contemplou os seguintes pontos: verificação da existência de modelos/referenciais para análise/avaliação de gastos tributários publicados pelo GAO; e identificação de conceitos, diretrizes ou itens de verificação utilizados, além da forma como tais informações são produzidas e tratadas. Para isso, realizou-se pesquisa documental no website do GAO, visando coletar manuais ou referenciais aplicados para avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários e documentos técnicos produzidos, como resultados de trabalhos de avaliação de políticas públicas via renúncias tributárias.

A construção do referencial teórico foi realizada visando contextualizar a pesquisa por meio da identificação de conceitos sobre renúncias tributárias e, também, sobre políticas públicas e avaliação de políticas públicas de um modo geral, utilizando-se a literatura disponibilizada ao longo do curso de especialização. Além disso, efetuou-se pesquisa visando identificar conceitos e abordagens sobre renúncias tributárias (considerando todos os termos comumente utilizados) nos sites das seguintes instituições: Oasisbr, Portal de Periódicos Capes, Google Acadêmico, GAO, NAO, Ipea e Ministério da Economia.

Com base no material coletado, empreendeu-se uma análise para identificar as principais características do modelo de análise adotado pelo GAO na avaliação de políticas públicas implementadas por meio de gastos tributários.

## 4. REFERENCIAL TEÓRICO

### 4.1. Políticas públicas: conceitos e tipos de avaliação

Considerando que o objeto deste trabalho é um mecanismo de intervenção governamental visando o alcance de certos objetivos econômicos e sociais, importa contextualizar a pesquisa sob o ponto de vista teórico no âmbito dos conceitos e tipologias associadas às políticas públicas.

Há muito debate no meio acadêmico sobre o conceito de política pública, conforme sintetiza Souza (2006, p. 5 e 6):

Não existe uma única, nem melhor, definição sobre o que seja política pública. Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas e Lynn (1980), como um conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1986) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer”. A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell, ou seja, decisões e análises sobre política pública implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz.

(...)

Pode-se, então, resumir política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente). A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real.

Com um teor mais objetivo, destaca-se a conceituação de Secchi (2013, p. 2):

Uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público. (...) possui dois elementos fundamentais: intencionalidade pública e resposta a um problema público; em outras palavras, a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou a resolução de um problema entendido coletivamente relevante.

Do conceito multidisciplinar demonstrado, se extrai outra definição teórica importante, que é a do ciclo de políticas públicas, que se configura em um esquema que apresenta os estágios das políticas públicas de uma forma sintética. Segundo Souza, o ciclo é composto por definição de agenda, identificação de alternativas, avaliação das opções,

seleção das opções, implementação e avaliação (SOUZA, 2006). Secchi acrescenta que esses estágios ou fases do ciclo de políticas públicas são sequenciais e interdependentes (SECCHI, 2013). O modelo deste último autor inclui, antes da formação da agenda, uma fase inicial relativa à identificação do problema e uma última etapa que seria a extinção da política pública.

A avaliação de políticas públicas, por sua vez (RAMOS E SHABBACH, 2012, p. 2):

é um instrumento importante para a melhoria da eficiência do gasto público, da qualidade da gestão, do controle social sobre a efetividade da ação do Estado.

(...)

Para Costa e Castanhar (2003), trata-se do exame sistemático e objetivo de um projeto ou programa, finalizado ou em curso, que contemple seu desempenho, implementação e resultados, tendo em vista a determinação de sua eficiência, efetividade, impacto, sustentabilidade e relevância de seus objetivos. É uma atividade permanente e não restrita à etapa final do ciclo da política pública (que inclui as fases: definição da agenda, formulação, implementação e avaliação), que informa sobre seus avanços e limites.

Assim, a avaliação de políticas públicas é uma etapa essencial do ciclo, contribuindo, em suma, para a melhoria dessas políticas, seja quanto à formulação, implementação ou alcance de resultados e, ainda, para o *accountability* governamental.

Há diversos tipos de avaliação de políticas públicas, com diferentes enfoques, naturezas e objetivos. Para os fins desse trabalho, cabe mencionar as classificações a seguir.

Conforme a natureza ou finalidade, a avaliação pode ser formativa ou somativa. Formativa é a aquela que visa produzir elementos para subsidiar o ajuste de procedimentos relacionados à implementação da política. Enquanto que as avaliações somativas:

referem-se à análise e à produção de informações sobre a implementação e etapas posteriores, sendo efetuadas quando o programa está sendo executado há algum tempo ou após, no sentido de verificar se alcançou as metas previstas e julgar seu valor geral. Elas contemplam as relações entre o processo, os resultados e o impacto, podendo incluir comparações entre diferentes programas. (RAMOS E SHABBACH, 2012, p. 6)

Quanto ao momento da execução, as avaliações podem ser: *ex ante*, são aquelas realizadas antes da instituição da política com o objetivo de fundamentar a tomada de decisão quanto à sua criação e ao seu formato; ou *ex post*, são as avaliações realizadas durante ou

após a intervenção pública visando oferecer elementos sobre a pertinência de manter, reformular ou extinguir a política (RAMOS E SHABBACH, 2012).

Outra classificação importante é a que trata do tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, podendo ser avaliação de processos ou avaliação de resultados, sendo que neste último tipo inclui-se a avaliação de impacto (RAMOS E SHABBACH, 2012).

Segundo Viana (1996), a avaliação de processos visa examinar a fase de implementação da política. Em mais detalhe:

A avaliação de processo distingue-se da avaliação de impacto pelo objeto e objetivo de estudo. Seu objeto é a aferição da adequação entre meios e fins, considerando no contexto em que a política está sendo implementada os aspectos organizacional e institucional, social, econômico e político.

O objetivo de estudo é permitir a correção do modelo de causalidade e, conseqüentemente, da implementação, visando reorientá-la em função dos objetivos propostos. Com isso, pode-se escolher racionalmente entre alternativas que aumentem a eficiência das políticas. (Viana, 1996, p. 31)

A avaliação de resultados, por sua vez, pretende responder se a política alcançou seus objetivos e quais as conseqüências em termos de alteração do problema que motivou a sua criação. A avaliação de impacto investiga se há nexos causais entre os resultados da política e as alterações verificadas no contexto social (RAMOS E SHABBACH, 2012). Para Viana (1996, p. 35), “a avaliação de impacto tem como objetivo medir os resultados dos efeitos de uma política”, e:

A avaliação de impacto tem como objetivo determinar se houve modificação; a magnitude dessa modificação; quais segmentos afetou e em que medida; e quais foram as contribuições dos distintos componentes da política na realização de seus objetivos. (VIANA, 1996, p. 32)

Destaca-se, também, síntese de Xun Wu *et alli* (2014, p. 118) que consolida aspectos da avaliação de processos e de resultados, destacando o possível aproveitamento das conclusões das avaliações:

A avaliação de políticas públicas refere-se amplamente a todas as atividades realizadas por uma gama de atores estatais e sociais com o intuito de determinar como uma política pública se saiu na prática, bem como estimar o provável desempenho dela no futuro. A avaliação **examina tanto os meios utilizados, como os objetivos alcançados** por uma política pública na prática. **Os resultados e as recomendações da avaliação são então enviados de volta para novas rodadas de**

**criação de políticas**, e podem levar ao **aprimoramento do desenho e da implementação** de uma política pública, ou, raramente, à sua completa reforma ou revogação. (grifo nosso)

Há, ainda, a abordagem de avaliação de governança da política pública, cujo foco recai sobre as condições estruturais associadas à intervenção. Segundo o Referencial de Avaliação de Governança de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União:

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.

Nesse contexto, os arranjos institucionais dizem respeito, entre outros aspectos, a estruturas, processos, mecanismos, princípios, regras, normas que influenciam a governança em política pública. Os arranjos podem ser formais ou informais, e devem ser considerados sempre que tiverem influência na política. (...)

O enfoque da análise, conforme será destacado ao longo deste documento, não se concentra de forma prioritária no desempenho da gestão das políticas públicas em si, tendo em vista que focaliza a qualidade dos fatores estruturais que aumentam a probabilidade de que os resultados previstos sejam alcançados, ao mesmo tempo em que fomenta a criação de um melhor ambiente para o uso dos recursos públicos. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014, p. 32 e 40)

Segundo o Referencial (p. 45), “a política pública orienta-se por uma formulação geral que defina sua lógica de intervenção e por planos que permitam operacionalizar ações necessárias, delineadas em função das diretrizes, objetivos e metas propostas”. Assim, é necessário que a política possua objetivos, metas e indicadores bem definidos para que o seu desempenho seja mensurável e passível de monitoramento e avaliação.

O documento apresenta um modelo de análise de políticas públicas, no que concerne à governança, contendo oito componentes: institucionalização; planos e objetivos; participação; capacidade organizacional e recursos; coordenação e coerência; monitoramento e avaliação; gestão de riscos e controle interno; e *accountability*.

Em apertada síntese, de acordo com o Referencial uma análise acerca da institucionalização de uma política pública deve responder se a referida política foi instituída, de forma adequada, em instrumento normativo. Já a avaliação do componente “planos e objetivos” atenta para a lógica da intervenção, visando concluir sobre a sua consistência interna, associando com os resultados almejados, além de considerar possíveis efeitos indesejados decorrentes da política (TCU, 2014). Nesse componente, sugere-se também uma investigação acerca das diretrizes, objetivos, metas e orientação estratégica associada à intervenção em análise. Vale destacar as seguintes possíveis questões (TCU, 2014):

- há diretrizes estratégicas de governo que norteiam a política?
- a definição dos objetivos é precisa?
- os esforços e os resultados são passíveis de mensuração?
- os objetivos da política são coerentes entre si?
- a política é coerente com as diretrizes governamentais mais amplas?

O componente “participação” trata da inclusão de partes interessadas na discussão sobre a política pública. No item “capacidade organizacional e recursos”, por sua vez, indaga-se sobre a estrutura em termos de recursos materiais e humanos para o desenvolvimento da política pública. A integração e articulação entre os diversos atores envolvidos, inclusive diferentes esferas de governo, na execução da política pública são abordados no componente “coordenação e coerência”. O Referencial traz também questão específica sobre o item “monitoramento e avaliação”, que aborda a adequação e a estruturação do sistema de monitoramento e avaliação da política visando retroalimentar o processo decisório e alcançar os resultados. Por fim, propõe a avaliação da capacidade dos controles internos para responder aos principais riscos associados à política pública e dos mecanismos para promoção da *accountability* (TCU, 2014).

Por fim, o documento “Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post*” (Brasil, 2018), produzido pela Casa Civil da Presidência da República, apresenta em seu capítulo 3 o tipo de avaliação de políticas públicas denominada de “avaliação executiva”, que se configura num relatório informativo contendo um panorama geral acerca de uma política ou programa do governo visando identificar pontos de aprimoramento na política ou aspectos que devem ser investigados de forma mais aprofundada. Assim:

O objetivo primeiro da avaliação executiva é dispor de informações que apoiem a gestão da política pública. Espera-se que, por meio dessa avaliação, seja possível identificar fragilidades relacionadas, especialmente, ao seu desenho, à sua gestão e implementação.

(...)

Além de ser um instrumento de avaliação rápida que gera recomendações de aprimoramento para a política, a avaliação executiva permite recomendar avaliação aprofundada de abordagem focada em analisar o componente do modelo lógico que apresenta maior fragilidade. Não é possível avaliar uma mesma política pública nas mais distintas abordagens apresentadas neste guia, ou, se possível, isso pode ser ineficiente e desperdiçar recursos públicos (como os recursos humanos) analisando algo que não é relevante para a gestão da política. Assim, é por meio do panorama geral estabelecido pela avaliação executiva que se pode selecionar a abordagem de

análise aprofundada mais adequada e pertinente à situação corrente da política pública.

Observam-se, assim, diversas abordagens conceituais sobre políticas públicas, incluindo os seus estágios, e sobre as classificações relativas à avaliação de políticas públicas. Embora existam diferentes visões sobre esses temas, os conceitos e categorias de análise apresentados, de um modo geral, podem ser aplicados às renúncias tributárias, cujas características principais são apresentadas a seguir.

#### 4.2. Conceitos e características das renúncias tributárias

Segundo Pureza (2011, p. 1), “o conceito de renúncia de receita fiscal é algo que envolve elevado grau de subjetividade”. Um dos reflexos dessa ausência de consenso a respeito do conceito de “renúncia de receita” é a diversidade de termos utilizados como sinônimos.

Nesse sentido, conforme apontado no relatório que fundamentou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário: “na temática em tela, verifica-se o emprego nem sempre criterioso de expressões com significado correlacionado, mas não coincidente: renúncias de receita, renúncias fiscais, gastos tributários, benefícios fiscais, benefícios tributários, incentivos fiscais etc”.

Sob o ponto de vista normativo, destaca-se que a legislação brasileira não estabelece um conceito para benefício fiscal ou renúncia de receita. A norma que chegou mais perto disso foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que apresenta no § 1º do art. 14 um rol exemplificativo de itens que são considerados como renúncia de receita para fins de aplicação daquela lei:

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

No relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, o Tribunal fez uso da conceituação proposta por Henriques (2009), que distingue os termos sinônimos “benefício fiscal”, “benefício tributário” e “incentivo fiscal” de um outro conjunto de termos equivalentes entre si, quais sejam, “renúncia de receita”, “renúncia fiscal” e “gasto tributário”. O primeiro grupo de expressões se refere à vertente jurídica do mecanismo, ou seja, representa a

alteração normativa no sistema tributário que reduz o encargo tributário para uma parcela dos contribuintes. Já o segundo grupo de expressões (renúncias de receita, renúncias fiscais ou gastos tributários) remetem ao aspecto financeiro do mecanismo, representando a perda intencional de arrecadação pelo Estado. Nesse ponto, convém mencionar trecho daquele relatório:

Isso posto, a doutrina convencionou tratar dos benefícios tributários como alterações normativas favoráveis a grupos de contribuintes, mas “externas” à estrutura legislativa normal de incidência dos tributos. Nessa esteira, pode haver dificuldades em se classificar, caso a caso, alterações normativas como benefícios ou como simples modificações da estrutura de incidência tributária.

Observa-se, assim, que as controvérsias não se encerram na nomenclatura do mecanismo em análise e, na seara, pode se falar, ainda, que a definição relativa a outros termos também não se encontra pacificada, como, por exemplo, quanto à definição do sistema tributário de referência, às modalidades de desonerações, ao modelo de apuração do impacto fiscal decorrente da desoneração, entre outras<sup>11</sup>.

No âmbito internacional, também se observa um debate acerca da conceituação do que seria uma desoneração ou um tratamento tributário diferenciado para certos contribuintes. Conforme descrito no relatório que embasou o Acórdão 747/2010-TCU-Plenário:

Internacionalmente, utiliza-se o termo *tax expenditure*, literalmente traduzido como ‘gasto tributário’. A expressão foi cunhada pelo professor e então Secretário-Assistente de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley S. Surrey, que em seu livro ‘*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*’, publicado em 1973, definiu os gastos tributários como ‘programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo’.

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019) sintetiza o conceito de gasto tributário por meio de uma comparação com uma intervenção via orçamento. Menciona-se que, enquanto na Dinamarca o governo optou por fazer pagamentos diretos às famílias com crianças (inserindo tais despesas no orçamento público), nos Estados Unidos essa política foi desenhada do lado da receita pública, ou seja, o governo oferece uma redução do imposto de renda para as famílias com filhos. Em ambos os casos, o efeito é a redução de disponibilidade

---

<sup>11</sup> Exemplos dessas controvérsias constam do relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (parágrafos 73 a 80) e também em Pellegrini (2016, p. 9-11).

financeira do governo para aplicar em outras prioridades. Por essa razão, o Fundo recomenda que os governos dediquem a mesma atenção verificada no controle de despesas orçamentárias ao controle de gastos tributários. Assim:

Os gastos tributários devem ser gerenciados tão cuidadosamente quanto despesas orçamentárias, se os governos quiserem fazer uso eficiente de seus recursos financeiros limitados. Isso significa que o custo dos gastos tributários deve ser identificado, medido e relatado de forma a permitir comparação do seu valor monetário com o das despesas orçamentárias. (FMI, 2019, p. 4)

O Banco Mundial (2006) conceitua gasto tributário como um mecanismo que se configura em um desvio ao sistema tributário de referência, podendo assumir diferentes formatos, como exclusões, isenções, subsídios, deduções, créditos, alíquotas preferenciais ou adiamentos do pagamento de impostos. Assim, uma etapa anterior no processo de identificação de gastos tributários seria definir qual é a estrutura tributária normativa ou de referência.

A RFB também ressalta a importância dessa definição do “sistema tributário de referência” (STR), pois é a partir dela “que os desvios são identificados e classificados como gastos tributários” (BRASIL, 2019a, p. 9-10). Em seguida, a Receita apresenta três enfoques para a conceituação desse sistema:

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 impositiva; e do subsídio análogo, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto.

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais.

Aquela Secretaria registra que o modelo adotado pelo Brasil é o enfoque legal, que considera a legislação tributária vigente, as normas contábeis, os princípios econômicos e tributários e a doutrina especializada (BRASIL, 2019a). Assim, embora utilize a lei como referência principal, a RFB destaca que ela não pode ser a única fonte para a identificação do STR, pois há princípios e regras que não aparecem expressamente nas leis tributárias, mas devem ser considerados “para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características” (BRASIL, 2019a, p. 10).

Ainda sobre esse ponto, o FMI (2019) destaca que o sistema tributário de referência deve ser simples e fundamentado de forma sólida nos princípios da neutralidade, eficiência e equidade. No entanto, para o FMI, cada país possui sua própria visão sobre esses princípios, o que faz com que a definição de “sistema tributário de referência” seja distinta entre os países, tornando difícil a comparação das concepções e estimativas de gastos tributários entre os países.

O NAO, entidade fiscalizadora superior do Reino Unido, utiliza o termo “*tax relief*”, o que no Brasil é conhecido como “desoneração tributária”, e acrescenta que alguns desses mecanismos são desenhados para alcançar objetivos políticos específicos por meio do incentivo a determinados comportamentos. Esses subtipos de “*tax relief*” são conhecidos como gastos tributários, pois, em geral, são uma alternativa ao gasto público orçamentário (NAO, 2014).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) afirma que a maioria dos especialistas neste tema considera que elementos que fazem parte do sistema tributário de referência não devem ser registrados como “gasto tributário”, mas somente as medidas tributárias diferenciadas que possuem características “programáticas”, ou seja, que potencialmente poderiam ser substituídas por um programa orçamentário (“*Tax Expenditures in OECD Countries*”, 2010).

Sobre esse ponto, a RFB considera que, em geral, o sistema tributário possui várias desonerações (entendidas como qualquer situação que promova presunção creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, etc) com diversas finalidades, e que somente serão consideradas como “gastos tributários” aquelas desonerações que possuem objetivos similares aos das despesas públicas (ou seja, que possuem “uma lógica orçamentária associada”). Além disso, tais desonerações devem configurar um desvio da “estrutura normal de tributação”, sendo sempre de caráter não geral (BRASIL, 2019a). Assim, segundo a RFB:

Alguns princípios, porém, são comumente identificados em um sistema tributário e são considerados parte integrante dessa estrutura:

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).

**Toda desoneração que promovesse desvios em relação às características colocadas acima e, ao mesmo tempo, tivesse a intenção de promover alguma ação de governo seria considerada um gasto tributário. Por outro lado, a alteração que promovesse uma aproximação das regras tributárias com aquelas características expostas anteriormente deveria ser considerada como parte da própria estrutura tributária, a que denominamos Sistema Tributário de Referência<sup>12</sup>. (RFB, 2019, p. 8) (grifo nosso)**

Avançando em outras ponderações acerca das renúncias tributárias, destacam-se algumas questões apontadas pelo BID como desvantagens associadas a esse tipo de política em comparação com as despesas orçamentárias, e que, por essa razão, deveriam ser consideradas antes da adoção de determinada política baseada em renúncia fiscal (2009), tais como:

- Considerando os impostos progressivos, as desonerações incidentes sobre esses tributos beneficiam apenas os cidadãos mais ricos, que são obrigados a pagar o imposto. Assim, os mais pobres não estão incluídos no público-alvo da política, o que a torna injusta.
- Em alguns casos, os gastos tributários incentivam atividades que as pessoas desenvolveriam de qualquer forma, mesmo sem o incentivo fiscal. Deste modo, vários contribuintes assumem o custo de um incentivo desnecessário que alcança poucos contribuintes.
- Os gastos tributários são mais difíceis de administrar e controlar, tanto para a administração tributária (pois a renúncia aumenta as exceções existentes no sistema tributário), quanto para os órgãos públicos responsáveis pela supervisão da política pública.
- Os incentivos tributários distorcem as decisões dos mercados, pois promovem um desvio de recursos para o setor econômico favorecido.
- Os gastos tributários podem promover aumento da carga tributária, pois a perda de arrecadação decorrente desses incentivos deve ser coberta por meio do aumento de outros tributos.

---

<sup>12</sup> Um exemplo de desoneração que a RFB considera como parte do STR são as alíquotas progressivas e a faixa de isenção do imposto de renda da pessoa física. Isso porque são técnicas visando a observância do princípio da progressividade: “Decorre tanto dos princípios econômicos que regem a tributação da renda, quanto da escolha expressa do legislador constituinte, que determinou que o imposto de renda deve ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes” (BRASIL, 2019a, p. 15).

- Em geral, por terem uma operacionalização relativamente automática, as políticas de incentivos fiscais são menos focalizadas do que os programas orçamentários. Isso porque beneficiam tanto o seu público-alvo quanto outros contribuintes que cumpram a norma instituidora.
- A criação de gastos tributários torna a estrutura tributária mais complexa, podendo facilitar a evasão e a elisão fiscal.
- Os incentivos tributários aumentam os custos financeiros e o tempo para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.

Adentrando na temática da avaliação dos gastos tributários, o Banco Interamericano de Desenvolvimento afirma que (BID, 2009):

Gastos tributários constituem um instrumento adicional entre as diferentes ferramentas de política pública de que os governos dispõem, tais como a ação orçamentária direta ou a ação regulatória em determinadas atividades. Nesse sentido, deveriam ser constantemente sujeitos a avaliação, tanto no que diz respeito a justificação de uma intervenção estatal determinada, quanto com relação à sua eficiência relativa, em comparação com outras ferramentas disponíveis. Depois de ter verificada a necessidade de implementar uma política pública em determinado campo, deve-se avaliar qual é o melhor instrumento para realizar a intervenção. (livre tradução)

Aquele banco segue destacando a importância da avaliação sistemática dos gastos tributários e sugere algumas questões que podem nortear as avaliações (BID, 2009, p. 57):

Tão ou mais importante do que fornecer informações suficientes sobre os gastos tributários na documentação orçamentária, é **estabelecer procedimentos para sua avaliação sistemática**. Nesse sentido, as diretrizes da OCDE sobre melhores práticas sugerem que **os gastos tributários devem ser revisados da mesma maneira que as despesas diretas** no processo orçamentário anual e sujeito a procedimentos especiais de avaliação, incluindo revisão do programa, que geralmente se aplica a eles. Seguindo o raciocínio de Tokman et al. (2006), a avaliação de um gasto tributário implica responder às quatro perguntas sequenciais a seguir:

- (i) **Existe justificativa para a intervenção do Estado**, seja de eficiência econômica, distributivo ou outro?
- (ii) Se uma justificativa para intervenção estatal foi comprovada, **há evidências empíricas da eficácia do gasto tributário para atingir o objetivo?**
- (iii) **O gasto tributário é eficiente** para atingir o objetivo, no sentido de produzir benefícios superiores aos seus custos?
- (iv) **Existem instrumentos alternativos para alcançar o objetivo almejado de maneira mais eficiente do que o gasto tributário?**

A avaliação dos gastos tributários deve ser feita caso a caso e de maneira periódica, uma vez que as condições do ambiente estão mudando, intervenção justificável em algum momento pode deixar de ser mais tarde, ou podem mudar as condições de efetividade e eficiência. (grifo nosso)

Já o FMI, ao tratar da avaliação de gastos de tributários, destaca a importância de efetuar avaliações de custo-benefício das políticas tributárias, em comparação às políticas via orçamento público. Além disso, a produção de relatórios sobre os gastos tributários é fundamental para a transparência na gestão fiscal e para a boa governança ao tornar claro que os gastos tributários são tão importantes para o resultado fiscal do governo quanto as despesas orçamentárias. Para o FMI, a ausência de transparência sobre os gastos tributários, por outro lado, incentiva a opção dos órgãos públicos por políticas de desoneração tributária ao invés de programas orçamentários, já que as primeiras estão menos sujeitas ao escrutínio político (2019).

A OCDE (2010, p. 35) também destaca que os gastos tributários não são submetidos a uma revisão crítica e sistemática. Acrescenta que:

A prática comum é que a lei tributária seja permanente e não sujeita a re-autorização ou revisão legislativa regular. Em contraste com os gastos orçamentários, que devem ser legitimados anualmente (...). Para ser justo, é claro, analistas de orçamento rotineiramente criticam a qualidade da revisão dos gastos orçamentários também - particularmente dos programas obrigatórios (...).

Da mesma forma, os gastos tributários tendem a ser menos transparentes do que as despesas orçamentárias. Os gastos tributários normalmente não são exibidos lado a lado com programas orçamentários com objetivos semelhantes. Essa fraqueza de apresentação falha em chamar a atenção para as inevitáveis comparações entre gastos tributários e programas orçamentários, reduzindo a probabilidade de que gastos tributários possam ser reformados, reduzidos ou eliminados visando promover os mesmos objetivos de maneiras alternativas.

Segundo Hemels (2011), o governo holandês tem por prática a realização de avaliações anuais da legislação tributária desde o final do século passado, incluindo vários mecanismos de gastos tributários. Tais avaliações são realizadas por pesquisadores externos e, também, por servidores públicos. O autor destaca as desvantagens dos gastos tributários em comparação com os subsídios diretos (gastos orçamentários), como a menor disponibilidade de informações e o menor controle democrático sobre os gastos tributários, já que não são incluídos no orçamento público anual. Tendo isso em conta, a Holanda adotou várias medidas para melhorar a transparência e a prestação de contas dos gastos tributários, como, por exemplo, desde 2001, há uma exigência de resposta a uma série de questionamentos antes da introdução de um novo gasto tributário (2011, p. 1):

(1) O problema está claro?; (2) O objeto está declarado de forma clara e inequívoca?; (3) É possível provar por que a intervenção financeira é necessária?; (4) Pode-se provar por que um subsídio é preferível a um imposto?; (5) Pode-se provar por que um incentivo fiscal é preferível a um subsídio direto?; e (6) A avaliação do gasto tributário é suficientemente garantida?

Uma avaliação de um gasto tributário proposto, portanto, deve ser garantida antes da criação do gasto tributário.

Embora afirme a importância da avaliação de gastos tributários naquele país, Hemels afirma que essas avaliações nem sempre resultam em tomada de decisões sobre os rumos da política pública que guardam alinhamento com as conclusões das avaliações, ou seja, tais decisões ainda seguem critérios altamente políticos. Com isso, em geral, as decisões sobre manter ou extinguir um gasto tributário não se baseiam em critérios técnicos e a tendência é que os gastos tributários sejam mantidos e ampliem a perda de receita. O autor explicita uma alternativa para tratar esse problema, conhecido como “*sunset legislation*”, seria a previsão de prazo de vigência na norma instituidora, após o qual o gasto tributário expiraria automaticamente, a menos que fosse explicitamente prolongado (HEMELS, 2011).

Por fim, com relação a requisitos mínimos da política que possibilitem uma avaliação de gastos tributários, identificou-se uma boa prática no relatório de gastos tributários do governo do Canadá (*Report on federal tax expenditures: concepts and evaluations*, 2019, p. 44), que é a especificação dos objetivos de cada item de gasto tributário existente em seção específica do relatório, que:

Indica o (s) objetivo (s) perseguido (s) pelo gasto tributário, conforme declarado oficialmente pelo Governo quando o gasto tributário foi introduzido ou posteriormente. Quando nenhuma declaração oficial foi encontrada, os objetivos atualmente perseguidos pelos gastos tributários são indicados, conforme pode ser determinado a partir do desenho e dos efeitos dos gastos tributários.

Conforme demonstrado nesta seção, há variadas nuances conceituais associadas às renúncias tributárias que devem ser consideradas para melhor compreensão do tema. No entanto, uma vez que o conceito predominante em nível internacional<sup>13</sup> e, por essa razão, adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é o de “gasto tributário”, adota-se tal conceito para fins de referência teórica deste trabalho, a saber:

são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção

---

<sup>13</sup> Ressalta-se, conforme mencionado na introdução deste trabalho, que esse conceito nasceu nos Estados Unidos da América e é utilizado pelo GAO.

ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RFB, 2019, p. 8).

Com relação às considerações dos organismos internacionais sobre a avaliação de gastos tributários relatadas nesta seção, observa-se uma complementariedade nas preocupações externadas acerca das características desses instrumentos, notadamente no que se refere à transparência e à necessidade de empreender regularmente avaliações *ex ante* e *ex post* das políticas públicas financiadas por meio desses mecanismos. Assim, tais contribuições são consideradas na análise empreendida no capítulo 3, especialmente as questões orientativas para nortear a avaliação de gastos tributários sugeridas por essas instituições.

#### 4.3. Atuação do GAO na avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários

Este capítulo apresenta o resultado da pesquisa documental de manuais ou referenciais aplicados pelo Government Accountability Office (GAO) para avaliação de políticas públicas baseadas em gastos tributários e documentos técnicos produzidos como resultados de trabalhos de avaliação de políticas públicas via renúncias tributárias.

O GAO é a entidade de fiscalização superior do governo dos Estados Unidos da América. Conforme descrição em seu website, o GAO:

é uma agência independente e apartidária que trabalha para o Congresso. Frequentemente chamado de 'cão de guarda do congresso', o GAO examina como os recursos dos contribuintes são gastos e fornece ao Congresso e às agências federais informações objetivas e confiáveis para ajudar o governo a economizar dinheiro e trabalhar com mais eficiência (livre tradução).

Uma das áreas de atuação do GAO, conforme destacado em sua página na internet<sup>14</sup>, é política e administração tributária, sendo que um dos subtópicos associados são os gastos tributários (*tax expenditures*). Segundo o GAO<sup>15</sup>:

gastos tributários - créditos tributários especiais, deduções, exclusões, isenções, diferimentos e alíquotas preferenciais - reduzem substancialmente a receita que o governo cobra dos impostos federais, mas pode ajudar a alcançar as metas sociais e econômicas nacionais. No entanto, nem sempre é fácil determinar o quão bem-sucedidos os gastos tributários são na consecução dos objetivos políticos pretendidos (livre tradução).

---

<sup>14</sup> <https://www.gao.gov/topics>

<sup>15</sup> <https://www.gao.gov/tax-expenditures>

Em pesquisa no website do GAO, foram identificados diversos trabalhos sobre gastos tributários, abordando tanto questões gerais a eles associadas quanto análises de mecanismos específicos. Além disso, identifica-se uma atuação com foco na verificação da conformidade da concessão e gestão dos benefícios tributários<sup>16</sup>, assim como avaliações voltadas aos resultados das políticas públicas nas quais os benefícios se inserem<sup>17</sup>.

Em contato por mensagem eletrônica, a área responsável pela fiscalização dos gastos tributários daquela EFS destacou a relevância do documento *“Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions”* (“Gastos tributários: antecedentes e critérios e questões para avaliação”)<sup>18</sup>. A instituição destacou que esse guia se baseia nos critérios para uma boa política tributária estabelecidos no documento *“Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria, & Questions”* (“Entendendo o debate sobre a reforma tributária: antecedentes, critérios e perguntas”).

Considerando que esses documentos norteiam a atuação do GAO na avaliação de gastos tributários, serão explicitados os seus principais conceitos e elementos utilizando-se como fio condutor o teor e a ordem de apresentação contida no guia específico para avaliação de gastos tributários (“Gastos tributários: antecedentes e critérios e questões para avaliação”).

O primeiro elemento do Guia do GAO que cabe registrar é o entendimento daquela instituição acerca do que vem a ser “gasto tributário”. O documento introduz o tema com a seguinte conceituação:

são provisões, como créditos especiais e deduções, que reduzem a responsabilidade tributária dos contribuintes. Se bem desenhados e implementados, os gastos tributários podem fornecer incentivos para que os contribuintes se envolvam em

---

<sup>16</sup> Como exemplo dessa abordagem, menciona-se o trabalho *“Improper payments: Improvements Needed in CMS and IRS Controls over Health Insurance Premium Tax Credit”*, no qual o GAO examinou se havia pagamentos indevidos no âmbito do programa de crédito tributário relativo a despesas com saúde (*premium tax credit*).

<sup>17</sup> Cita-se, como exemplo, o trabalho *“Tax Policy: The Research Tax Credit's Design and Administration Can Be Improved”*.

<sup>18</sup> O GAO mencionou como exemplo de trabalho realizado com base nesse referencial uma avaliação sobre alguns gastos tributários voltados para empresas (*“Corporate Tax Expenditures: Evaluations of Tax Deferrals and Graduated Tax Rates”*, disponível em <https://www.gao.gov/products/GAO-13-789>). Outro exemplo citado foi uma análise sobre a disponibilidade de dados tributários para realizar avaliações de gastos tributários (*“Tax Expenditures: IRS Data Available for Evaluations Are Limited”*, disponível em <https://www.gao.gov/products/GAO-13-479>).

atividades específicas ou ajustem sua capacidade de pagar impostos.(GAO, 2012, p. 2)

Em seguida, apresenta-se outra ótica do conceito: “gastos tributários são disposições tributárias que são exceções à ‘estrutura normal’ do imposto de renda individual e corporativo necessário para a arrecadação federal. Esses benefícios podem ter os mesmos efeitos de programas orçamentários; daí o nome gasto tributário”. Afirma-se que o conceito de gasto tributário não se aplica apenas ao imposto de renda, mas também engloba outros tipos de tributos. Esclarece-se que, por meio de uma lei de 1974, foram identificados seis tipos de regras tributárias que constituem gastos tributários se forem, caracterizadas como exceções à estrutura normal de tributação, são elas: exclusões, isenções, deduções, crédito, taxa de imposto preferencial, adiamentos (GAO, 2012, tradução livre).

Comparando-se com o tratamento dado ao tema no Brasil, observa-se uma semelhança com o conceito adotado pela Receita Federal do Brasil para a elaboração do Demonstrativo de Gastos Tributários. Isso decorre do fato de que o termo “gasto tributário” nasceu nos Estados Unidos, conforme mencionado na introdução deste trabalho.

Observa-se, também, uma semelhança com a definição contida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000):

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo **que implique redução discriminada de tributos** ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a **tratamento diferenciado**” (grifou-se).

Em ambas as definições, há um destaque para o efeito da desoneração sobre as obrigações tributárias dos agentes, ou seja, a desoneração acarreta redução dessas obrigações, se caracterizando em um tratamento diferenciado para certos contribuintes. No entanto, o conceito do GAO agrega o aspecto finalístico ao afirmar que os gastos tributários podem incentivar determinadas atividades econômicas, aspecto que no Brasil foi contemplado na definição utilizada pela RFB.

Outro ponto de similaridade é o método de cálculo das estimativas dos gastos tributários. Ambos os países utilizam o critério de “perda de arrecadação” (*revenue loss*). Segundo a RFB (BRASIL, 2019d), esse método de cálculo, que é amplamente utilizado entre os países da OCDE, consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de

uma regra de desoneração. Assim, simula-se “uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes”. Esse método auxilia o Parlamento no processo orçamentário, ao traçar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento público) e os indiretos (gastos tributários), permitindo uma visão mais abrangente sobre a alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado.

Destaca-se que nos EUA duas instituições calculam estimativas dos gastos tributários de maneira independente (o departamento do Tesouro e a comissão mista de tributação), enquanto que no Brasil apenas a RFB realiza esse cálculo. No entanto, ambas as notas metodológicas alertam que a estimativa de perda de arrecadação não representa o montante de receita que poderia ser obtido se um item específico de gasto tributário fosse eliminado, pois essa eliminação provavelmente alteraria o comportamento do contribuinte de forma que afetaria a arrecadação (GAO, 2012, e BRASIL, 2019d). Esse alerta é importante porque, na análise de gastos tributários específicos, eventualmente, pode-se concluir que a política é ineficaz ou ineficiente e que, por essa razão, deve ser eliminada para que o montante respectivo de renúncia fiscal possa ser alocado em outra política pública via orçamento público. No entanto, essa conclusão pode estar equivocada porque a eliminação de determinado gasto tributário não asseguraria que o respectivo montante seria efetivamente arrecadado, conforme explicação contida nos documentos do GAO e da RFB (GAO, 2012, e BRASIL, 2019d).

O guia foi elaborado com base em conceitos e exemplos de diversas fontes, notadamente trabalhos prévios do GAO e do próprio governo americano em avaliação de gastos tributários, reforma tributária e avaliação de programas. Utilizaram-se, também, experiências de alguns entes federados daquele país e dos governos do Canadá e da Alemanha<sup>19</sup>, que desenvolveram iniciativas para avaliação dos gastos tributários existentes em seus países.

---

<sup>19</sup> Tais experiências foram obtidas por meio do documento da OCDE: “*Tax Expenditures in OECD Countries*” (OECD, 2010).

O guia descreve critérios e questões analíticas que podem ser úteis para a avaliação de gastos tributários, tanto por parte dos próprios formuladores das políticas quanto pelo Parlamento, auxiliando na ponderação de prioridades e na avaliação dos méritos de um mecanismo de gasto tributário específico. O conteúdo do guia visa, também, ajudar na identificação de possíveis duplicações, sobreposições ou fragmentações em áreas e políticas públicas, permitindo uma abordagem de avaliação de desempenho mais transversal e integrada.

Além disso, o guia pode oferecer subsídios para discussões sobre reforma tributária e sobre eventual ampliação da base tributária, por meio da eliminação ou redução de alguns gastos tributários. No entanto, o GAO alerta que não há uma estrutura única para avaliar gastos tributários, sendo necessária uma adaptação das questões e conceitos gerais para aplicar na avaliação de um mecanismo específico de gasto tributário.

O documento foi estruturado em cinco grandes questionamentos, relacionados, de um modo geral, aos resultados da política pública. São eles:

1. Qual é o propósito do gasto tributário? Ele está sendo alcançado?
2. Mesmo que o propósito esteja sendo alcançado, o gasto tributário é uma boa política?
3. Como o gasto tributário se relaciona com outros programas federais?
4. Quais são as consequências dos gastos tributários para o orçamento federal?
5. Como a avaliação de gasto tributário deve ser gerenciada?

A seguir são apresentadas as questões que orientam a fiscalização do GAO no tema contidas no guia, bem como as subquestões associadas, seguindo a numeração das seções conforme registrado no Guia do GAO.

#### SEÇÃO 1: QUAL É O OBJETIVO DO GASTO TRIBUTÁRIO? ELE ESTÁ SENDO ALCANÇADO?

Em 1993, foi promulgada uma lei nos Estados Unidos da América para promover a melhoria de desempenho e a efetividade das políticas públicas. Trata-se do “*Government Performance and Results Act – GPRA*”, que foi atualizada por meio do “*GPRA Modernization Act of 2010 - GPRAMA*”.

Segundo o GAO, essa norma fornece uma estrutura para avaliação quanto ao alcance dos objetivos das políticas públicas ao exigir das agências federais que tais objetivos

pretendidos sejam explicitamente declarados e, posteriormente, os resultados sejam medidos e divulgados.

No entanto, não há exigência legal com estrutura similar para os gastos tributários. Apesar disso, o GAO afirma que a aplicação de requisitos semelhantes para os gastos tributários poderia auxiliar os formuladores de políticas públicas no processo de avaliação de desempenho desses gastos em comparação com programas orçamentários a eles relacionados.

Qual é o objetivo pretendido do gasto tributário?

Segundo o GAO, o primeiro passo para medir o desempenho é estabelecer objetivos estratégicos relacionados aos programas desenvolvidos pelas agências governamentais e os resultados que pretendem alcançar, conforme a estrutura prevista no GPRA. Traçando um paralelo com os gastos tributários, a EFS argumenta que a identificação dos objetivos desses gastos é uma etapa inicial necessária para que seja possível definir como o desempenho das políticas via gasto tributário será avaliado. Ocorre que nem sempre os propósitos pretendidos são claramente definidos ou passíveis de inferência por meio da análise do processo legislativo de criação de tal gasto tributário.

Foram estabelecidas medidas de desempenho para monitorar o sucesso na consecução do objetivo pretendido do gasto tributário?

Segundo o GAO, o acompanhamento de um programa demanda a definição de medidas de desempenho que sejam mensuráveis, podendo abordar: o processo (atividades realizadas no âmbito do programa), os produtos (produtos e serviços entregues pelo programa) ou os resultados (decorrentes desses produtos e serviços). Nesse contexto, entende-se como programa “qualquer atividade, projeto, função ou política que tenha uma finalidade ou um conjunto de objetivos que sejam identificáveis, incluindo gastos tributários” (p. 11). Destaca-se, ainda, que as medidas de desempenho devem ser capazes de englobar todos os objetivos do gasto tributário, nos casos em que há múltiplos objetivos.

Sobre a condução da medição do desempenho, o GAO entende que cabe ao gerente da agência de governo ou do programa. No entanto, no caso dos gastos tributários, nem

sempre está clara qual é a agência responsável. Há responsabilidades atribuídas à Receita Federal norte-americana, enquanto órgão incumbido da administração tributária. Porém, essa agência não é responsável pelas diversas políticas públicas setoriais para as quais os gastos tributários podem contribuir.

O gasto tributário consegue atingir o objetivo pretendido?

Com base nas medidas de desempenho estabelecidas, pode-se acompanhar de forma contínua o desempenho do programa considerando os seus objetivos. Tal acompanhamento pode fornecer alertas tempestivos para o gerenciamento e a melhoria do desempenho do programa, além de fornecer informações relevantes para a prestação de contas à sociedade. O GAO acrescenta que as informações sobre o nível de alcance dos objetivos pretendidos podem contribuir para avaliações mais amplas visando verificar, por exemplo, a efetividade da política.

SEÇÃO 2: MESMO QUE O PROPÓSITO ESTEJA SENDO ALCANÇADO, O GASTO TRIBUTÁRIO É UMA BOA POLÍTICA?

O GAO destaca que questões mais amplas podem ser levantadas sobre os efeitos de uma política de gasto tributário que extrapolam seus propósitos, ainda que os objetivos pretendidos pela referida política estejam sendo alcançados.

Nesse sentido, destaca-se que podem ser utilizados vários critérios como eficiência econômica, equidade, simplicidade e transparência para avaliar gastos tributários, conforme sugerido por aquela EFS no documento *“Understanding the Tax Reform Debate”* (GAO, 2005), que propõe critérios e questões para subsidiar uma análise sobre proposições de reforma tributária.

De fato, há critérios em comum para a avaliação dessas duas estruturas (sistema tributário e gastos tributários). Por exemplo, sabe-se que tanto as decisões do Estado de tributar quanto a sua renúncia de arrecadar promovem efeitos no comportamento dos indivíduos e, por consequência, na economia como um todo. O GAO resume esses efeitos como uma alteração nos “incentivos para trabalhar, consumir, economizar e investir” (GAO, 2005, p. 6), o que ao final pode afetar o crescimento econômico e a arrecadação tributária.

Com relação aos custos para a sociedade associados à tributação, em um raciocínio também aplicável aos gastos tributários, o GAO esclarece que:

De uma perspectiva nacional, a arrecadação tributária não é um custo. A receita tributária não é perdida para o país - é transferida dos bolsos dos contribuintes para o Tesouro, a fim de pagar pelos programas e serviços que o governo fornece. Por outro lado, os custos de eficiência e a carga de conformidade são custos de uma perspectiva nacional, porque, por exemplo, eles podem acarretar a perda de oportunidades de produção e consumo, bem como perda do tempo gasto pelos contribuintes no cumprimento. (GAO, 2005, p. 41)

Ainda com relação à abordagem de análise de eficiência econômica, o GAO entende que, em certos casos, os gastos tributários podem compensar ineficiências existentes no mercado, que são as chamadas “falhas de mercado”, tal como as externalidades (tanto positivas quanto negativas) de uma atividade econômica que não são capturadas pelos indivíduos ou empresas que executam tal atividade. Cita-se como exemplo as externalidades positivas para a sociedade em geral proporcionadas pela atividade de pesquisa e desenvolvimento, cujo conhecimento gerado é disponibilizado gratuitamente para todos os usuários. Por exemplo:

algumas inovações médicas, como técnicas cirúrgicas, não podem ser patenteadas. Na medida em que os benefícios não podem ser vendidos no mercado, as empresas privadas que inovam não colherão todos os benefícios financeiros da inovação e, portanto, investirão muito pouco em pesquisa. Os incentivos fiscais à pesquisa podem ser uma maneira de resolver o problema, mas outras ferramentas governamentais, como doações, empréstimos ou regulamentos, também podem ser consideradas. (GAO, 2005, p. 44)

Outro ponto em comum entre os dois objetos de análise é a discussão sobre equidade ou justiça, ou seja, sobre quem deveria pagar tributos (ou obter benefícios tributários) e quanto deveria pagar. Ademais, com relação ao debate sobre a complexidade do sistema tributário, sabe-se que a criação de gastos tributários pode reduzir a transparência, ampliar os custos de administração e tornar o sistema mais complexo. Nesse sentido, o GAO (2005, p. 6) destaca que:

Alguns consideram as taxas de imposto muito altas - desencorajando trabalho, economia e investimento e conseqüentemente desacelerando o crescimento econômico. Ao mesmo tempo, a miríade de deduções, créditos, tarifas especiais e assim por diante fazem com que os contribuintes duvidem da justiça do sistema tributário porque eles não sabem se aqueles com a mesma capacidade de pagar realmente pagam a mesma quantia de tributo. Além disso, os gastos tributários, também chamados de preferências tributárias, assim como as despesas orçamentárias, podem levar a taxas de imposto mais altas ao longo do tempo. A complexidade e a falta de transparência que pode criar exacerbam dúvidas sobre a justiça do sistema tributário atual. Confiança do público nas leis e na administração tributária é crítica porque dependemos fortemente de um sistema de conformidade voluntária. Se os contribuintes não acreditam que o sistema tributário é credível,

fácil de entender e trata todos de maneira justa, é provável que a conformidade voluntária diminua. (livre tradução)

O gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo?

Segundo o GAO, “uma economia é eficiente se seus recursos, incluindo o tempo das pessoas, bens de capital e recursos naturais, são usados para produzir a combinação de lazer, bens de consumo, saúde, qualidade ambiental, e assim por diante, que dê o maior benefício à sociedade” (GAO, 2012, p. 13). No entanto, em certas circunstâncias, as escolhas alocativas do mercado privado podem produzir resultados ineficientes. Nesses casos, uma mudança na alocação dos recursos pode melhorar a eficiência econômica, ampliando os benefícios líquidos para a sociedade como um todo. Assim, o GAO apresenta algumas subquestões para nortear essa análise, conforme descrito a seguir.

Qual é o benefício para a sociedade decorrente da atividade que o gasto tributário incentiva?

Segundo o GAO, os incentivos tributários (gastos tributários que geram incentivos para determinadas atividades econômicas) podem produzir benefícios econômicos se reduzirem as ineficiências existentes na ausência de tais incentivos, como as externalidades. Assim, um gasto tributário pode produzir ganhos de eficiência ao gerar incentivos que reduzem externalidades negativas ou ampliam externalidades positivas sob o ponto de vista da sociedade. Cita-se como exemplo os gastos tributários que incentivam a alocação de recursos em atividades produtivas não poluidoras, o que gera um ganho líquido para a sociedade. Outro exemplo são subsídios para pesquisas básicas, que podem gerar retornos para a sociedade superiores aos retornos privados que os investidores recebem (em situações onde a pesquisa e o desenvolvimento produzem conhecimento disponibilizado para todos gratuitamente).

Alguma medida de desempenho foi estabelecida para medir esses benefícios do gasto tributário para a sociedade?

O GAO destaca que esses benefícios para a sociedade decorrentes do gasto tributário podem ser de difícil mensuração, como, por exemplo, no caso dos benefícios de transbordo

causados pelo aumento de investimento em pesquisa. A estimativa de tais benefícios pode exigir uma gama mais ampla de informações. Outro desafio é medir se o gasto tributário realmente altera o comportamento do contribuinte, pois em alguns casos a atividade que se espera em contrapartida ao benefício tributário seria executada pelo contribuinte de qualquer forma, ou seja, ainda que não o referido benefício não existisse. Assim, o benefício tributário não gera nenhum ganho de eficiência para a sociedade, mas apenas uma “poupança” para o contribuinte equivalente ao montante de tributo que ele deixou de pagar.

Quais são os custos dos recursos utilizados para gerar os benefícios dos gastos tributários?

Além do custo relativo aos recursos aplicados nas atividades subsidiadas por causa do gasto tributário, deve-se considerar também os custos administrativos e de conformidade associados à operacionalização da política pública. O primeiro custo pode ser definido como custo de oportunidade já que representa a perda de produto que decorre da mudança de destinação dos recursos.

O GAO aponta que (GAO, 2005, p. 10) a tributação gera custos de eficiência ao alterar o comportamento dos contribuintes:

induzindo-os a mudar recursos de usos mais valorizados para usos menos valorizados, em um esforço para reduzir sua obrigação tributária. Essa mudança de comportamento pode causar uma redução no bem-estar dos contribuintes que, por exemplo, pode incluir perda de produção (ou renda) e oportunidades de consumo. Custos de eficiência, juntamente com o passivo tributário pago ao governo e os custos do cumprimento da legislação tributária fazem parte do custo total dos impostos para os contribuintes. Um dos objetivos da política tributária, mas não o único, é minimizar a conformidade e custos de eficiência. Até que ponto os custos de eficiência podem ser reduzidos através da reforma do sistema tributário depende dos recursos de design do novo sistema tributário, como a natureza e a quantidade de gastos tributários. (livre tradução)

Os benefícios gerados pelos gastos tributários excedem seus custos?

Em termos de eficiência, um gasto tributário é positivo para a sociedade se os benefícios gerados superam os custos, sendo que o levantamento de tais custos deve ser amplo, incluindo custos administrativos, de eficiência, de oportunidade e de conformidade. Deve-se considerar, também, alternativas de intervenção possíveis para avaliar se o gasto tributário é a melhor solução. Outra questão destacada pela EFS é o efeito econômico de uma

elevação de alíquotas de tributos para compensar o gasto tributário e garantir o mesmo nível de arrecadação, o que resulta em custos de eficiência.

O gasto tributário é justo ou equitativo?

Embora equidade seja um critério subjetivo, especialmente quando se trata de sistema tributário, o GAO aponta algumas questões que podem auxiliar na emissão de opinião quanto à equidade ou justiça de um gasto tributário.

Os gastos tributários resultam em benefícios diferentes para contribuintes com características similares?

O princípio da equidade horizontal estabelece que os contribuintes com capacidades econômicas semelhantes devem ser tratados de forma similar sob o ponto de vista tributário. Nesse contexto, os gastos tributários podem comprometer a equidade do sistema tributário ao incentivar certos comportamentos ou atividades econômicas em detrimento de outras para contribuintes em situações econômicas similares (GAO, 2005).

Os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários?

Outro princípio tributário importante é o da progressividade, segundo o qual quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, maior deve ser a taxa ou porcentagem de sua renda a ser tributada. No entanto, alguns gastos tributários podem afetar a progressividade, em virtude do seu relacionamento com a renda, tanto positivamente (ampliando a progressividade) quanto negativamente (reduzindo a progressividade). Cita-se como exemplo as deduções no imposto de renda, dependendo do seu desenho:

deduções podem ser mais valiosas, em termos de valor em dólar da redução da obrigação tributária, para contribuintes em faixas de renda mais altas. No entanto, o impacto na progressividade é incerto, porque o efeito nas alíquotas efetivas depende da representatividade da dedução na renda do contribuinte em termos percentuais. Se a dedução representar uma parcela maior da renda dos contribuintes de menor renda, a redução da alíquota pode ser maior para esses contribuintes do que para os contribuintes de renda mais alta. Nesse caso, a dedução pode aumentar a progressividade. (GAO, 2012, p. 17, livre tradução)

Para auxiliar a avaliação tendo como critério a equidade, o GAO sugere a utilização de ferramentas analíticas como a análise distributiva, que apresenta a carga tributária para os diferentes grupos de renda, para medir como o gasto tributário afeta os contribuintes com diferentes capacidades econômicas, de forma a subsidiar uma conclusão acerca da justiça ou equidade de tal gasto tributário.

Quem realmente se beneficia com os gastos tributários?

Embora, inicialmente, um gasto tributário vise beneficiar uma determinada atividade, setor econômico ou classe de contribuintes, podem ocorrer efeitos para outros contribuintes não previstos no desenho da política pública por meio da alteração dos preços e rendas. O GAO cita como exemplo disso a dedução de juros hipotecários, que visa incentivar a propriedade de imóveis. No entanto, se a política for efetiva, ocorrerá uma ampliação da demanda por moradias, que, por sua vez, implicará na elevação do preço de imóveis. Nesse caso, são beneficiários indiretos da política as construtoras, financiadores de hipotecas e agentes imobiliários.

O gasto tributário é simples, transparente e administrável?

O GAO destaca que são características desejáveis do sistema tributário e dos gastos tributários: equidade, eficiência, simplicidade, transparência e capacidade de ser administrado.

Quais são os custos de planejamento, manutenção de registros, elaboração de relatórios e outros custos de conformidade para os contribuintes usarem os gastos tributários?

Quanto menor for a carga para os contribuintes associada às exigências de conformidade para usufruto do benefício tributário, mais simples será o gasto tributário. O foco aqui é no nível de aprendizagem e no esforço exigido do contribuinte para preencher todos os requisitos do gasto tributário. Essa carga de conformidade (*compliance burden*) ou complexidade do gasto tributário se configura em um custo para a sociedade, pois os recursos alocados nas atividades exigidas para cumprir as regras tributárias poderiam ser aplicados em outros propósitos. Por outro lado, a complexidade das regras de conformidade pode inibir a adesão do público-alvo ao gasto tributário.

Para esse aspecto, o GAO menciona um trabalho realizado pela EFS sobre o gasto tributário “*Small Employer Health Tax Credit*”, o qual concluiu que a complexidade das regras e o tempo necessário para solicitar o crédito tributário relativo ao seguro de saúde para pequenas empresas nos EUA pode ter desencorajado seu uso.

Os contribuintes podem entender como os gastos tributários funcionam?

Com relação à transparência do gasto tributário, o GAO destaca a facilidade para os contribuintes calcularem como suas obrigações tributárias serão afetadas, contribuindo para a confiança no sistema tributário. A falta de transparência pode comprometer as decisões dos contribuintes por desconhecimento acerca das regras de elegibilidade.

Além disso, para o GAO, as políticas públicas via gastos tributários tendem a não ser transparentes, pois não fica claro o tamanho do gasto público e não são sujeitas a avaliações de desempenho de forma sistemática.

Quais são os custos para a Receita Federal e terceiros na administração de gastos tributários?

A gestão dos gastos tributários gera custos para o *Internal Revenue Service (IRS)*<sup>20</sup> relativos ao processamento de uma forma geral e ao controle, para que apenas os contribuintes que preenchem os requisitos usufruam do benefício. Além disso, em alguns casos, outras agências governamentais também incorrem em custos relacionados à gestão dessas políticas. O GAO acrescenta, ainda, os custos assumidos por terceiros, como bancos e empregadores, relacionados ao fornecimento de informações sobre os contribuintes para o IRS. Por outro lado, deve-se ponderar que, em alguns casos, os custos administrativos de políticas de gasto tributário podem ser inferiores aos custos das alternativas via orçamento público.

### SEÇÃO 3: COMO O GASTO TRIBUTÁRIO SE RELACIONA COM OUTROS PROGRAMAS FEDERAIS?

Nesta seção do Guia, o GAO apresenta questões relacionadas à existência de gastos tributários e programas orçamentários com objetivos similares.

---

<sup>20</sup> O IRS é o órgão de administração tributária do governo americano (equivalente à Secretaria da Receita Federal do Brasil).

O gasto tributário contribui para um objetivo prioritário transversal (cross-agency)?

Nos EUA, o GPRAMA exige que a agência responsável pela gestão e orçamento do Poder Executivo (“*Office of Management and Budget – OMB*”) selecione uma quantidade limitada de metas prioritárias de longo prazo, que sejam transversais e orientadas para resultados, em coordenação com as demais agências do governo federal. Esses objetivos são chamados de “metas prioritárias entre agências” (p. 21). Anualmente, o OMB deve identificar as agências e intervenções (programas orçamentários, gastos tributários, regulação etc) que contribuem para cada um dos objetivos selecionados, além de medidas de desempenho transversais com metas trimestrais. Assim, o OMB desenvolve um plano de desempenho do governo federal, contendo o nível de desempenho a ser alcançado considerando as metas transversais. Nesse contexto, os gastos tributários podem compor o rol de intervenções que contribuem para o alcance dos objetivos prioritários de longo prazo.

O gasto tributário duplica ou se sobrepõe com outro esforço do governo federal?

Embora os gastos tributários possam contribuir para o alcance dos objetivos do governo, quando bem desenhados e implementados, há risco de fragmentação, sobreposição ou duplicação de iniciativas entre gastos tributários e programas orçamentários<sup>21</sup>. O GAO exemplifica com um trabalho realizado sobre intervenções voltadas para assistência ao ensino superior nos EUA, no qual foram identificados sete grandes programas orçamentários e oito gastos tributários com essa mesma finalidade. Em outro trabalho, ao identificar a duplicação de iniciativas relativas ao incentivo à produção de etanol, o GAO concluiu que o gasto tributário não era mais necessário para alcançar esse objetivo e recomendou ao Congresso que revisasse ou eliminasse o benefício, o que de fato ocorreu.

Dessa forma, a EFS sugere como boa prática a análise ou revisão coordenada de gastos tributários com programas orçamentários correlacionados, de forma a auxiliar os formuladores de políticas públicas na redução de sobreposições ou inconsistências, o que

---

<sup>21</sup> Cabe mencionar que o GAO possui um referencial específico para avaliação de políticas públicas de uma forma geral com esse enfoque, denominado “*Fragmentation, overlap and duplication: an evaluation and management guide*”.

possibilitará a aplicação dos recursos públicos nas intervenções que sejam mais efetivas ou menos dispendiosas.

O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades do governo federal?

O GAO destaca que a obtenção de resultados exige cada vez mais que os órgãos públicos trabalhem de forma coordenada para identificação de intervenções mais eficientes, considerando as limitações orçamentárias. A avaliação dos resultados de gastos tributários também exige uma atuação coordenada entre as agências de governo para que seja possível identificar o custo efetivo dos mecanismos para coletar, analisar e relatar os dados necessários para medir e avaliar os seus resultados. Segundo o GAO:

O GPRAMA estabeleceu uma estrutura para adotar uma abordagem mais transversal e integrada com foco nos resultados e na melhoria do desempenho do governo. Da mesma forma, para tratar o potencial de sobreposição e fragmentação entre programas federais, anteriormente identificamos práticas de colaboração que as agências devem considerar para maximizar o desempenho e os resultados de programas federais que compartilham resultados comuns.

Essas práticas de colaboração incluem a definição de: resultados comuns, papéis e responsabilidades para o esforço colaborativo, políticas e procedimentos, e mecanismos para monitorar, avaliar e relatar o desempenho. O GAO cita como exemplo dessa atuação coordenada, após recomendação dessa instituição, a cooperação entre o IRS e o Departamento de Educação com relação aos gastos tributários relativos ao ensino superior, visando auxiliar e orientar os indivíduos que são elegíveis ao usufruto do benefício, de forma que haja transparência sobre essa elegibilidade e sobre os benefícios que eles podem receber.

Uma alternativa ao gasto tributário alcançaria o seu objetivo pretendido mais efetivamente?

Nesta seção, o GAO aborda as possibilidades de desenho alternativo para a intervenção visando alcançar o objetivo pretendido, podendo englobar tanto modelos de gasto tributário como programas orçamentários. Nesse sentido, a EFS afirma que (GAO, 2005, p. 24):

os gastos tributários, que o governo usa para incentivar objetivos sociais e econômicos específicos, reduzem o tamanho da base tributária. Os gastos tributários podem ser justificados porque, em alguns casos, pode ser menos oneroso atingir essas metas através de reduções na base tributária do que através de programas

orçamentários. A escolha de usar gastos tributários ou despesas orçamentárias depende de qual abordagem melhor atinja e atenda aos objetivos do programa com o custo mais baixo. Embora os programas apareçam no orçamento federal e os gastos tributários não sejam incluídos, os contribuintes estão pagando pelo programa em ambos os casos. Ambos devem ser transparentes e sujeitos a supervisão periódica sobre fatores como: se eles atendem aos objetivos do programa, se há conflitos com outros programas, subsídios ou regulamentos governamentais que tenham objetivos semelhantes.

É preferível um desenho diferente de gasto tributário?

Para o GAO, os diversos tipos de benefícios tributários, como créditos tributários especiais, deduções, exclusões, isenções, diferimentos e alíquotas preferenciais, podem ter efeitos diferentes sobre a arrecadação, a eficiência econômica e a equidade. De acordo com o GAO, é importante que os formuladores de políticas compreendam essas diferenças de desenhos e respectivos efeitos para que selecionem um modelo de gasto tributário mais apropriado para ao alcance dos objetivos pretendidos.

Uma política de gasto orçamentário ou outra ferramenta de política não tributária é preferível ao gasto tributário?

Segundo o GAO, frequentemente os gastos tributários possuem objetivos semelhantes aos de certos programas orçamentários, o que remete ao questionamento sobre se uma política orçamentária poderia ser mais apropriada. Em alguns casos, os gastos tributários podem não ser a maneira mais econômica para o alcance desses objetivos, enquanto que em outras situações o modelo de intervenção via sistema tributário pode ser mais eficaz e eficiente (com custos administrativos para o governo mais baixos do que um programa orçamentário equivalente, por exemplo). No documento sobre reforma tributária (GAO, 2005, p. 28), a EFS sintetiza essa reflexão com a seguinte questão “considerando os gastos totais de um programa, seria menos oneroso implementá-lo como gasto tributário ou como programa orçamentário?”.

Assim, é uma boa prática refletir sobre as vantagens e desvantagens dessas diferentes formas de intervenção, notadamente: gasto tributário, programas orçamentários e regulação. Nos EUA, o OMB analisa as diferenças na capacidade dessas ferramentas para segmentar benefícios (focalização da política), custos administrativos para o governo e a carga de

conformidade para terceiros fora do governo, conforme detalhado no quadro transcrito a seguir.

**Quadro 1 – Vantagens e desvantagens potenciais dos gastos tributários em comparação com ferramentas alternativas de políticas públicas**

| Ferramenta de política       | Vantagens potenciais  | Desvantagens potenciais  |
|------------------------------|---|--|
| <b>Gasto Tributário</b>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os benefícios estão amplamente disponíveis.</li> <li>• Um benefício ou incentivo vinculado à renda pode ser administrado pelo IRS a um nível relativamente baixo de custo.</li> <li>• Pode simplificar a operação do sistema tributário (por exemplo, um limite para ganhos de capital com a venda de uma residência abaixo da qual os impostos não são calculados).</li> <li>• A variedade de tipos de gastos tributários permite flexibilidade.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dificuldade para atingir pessoas sem obrigação tributária relativa ao imposto de renda ou com baixa obrigação.</li> <li>• Pode aumentar a complexidade do sistema tributário.</li> <li>• Geralmente não habilitam o mesmo grau de critério da agência responsável como ocorre com programas orçamentários.</li> </ul>   |
| <b>Programa Orçamentário</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode ser projetado especificamente para famílias de baixa renda que não estão sujeitas a imposto de renda.</li> <li>• Mais adequado para financiar programas quando gastos diretos do governo são justificados, como as forças armadas e o sistema de justiça.</li> <li>• Pode receber mais supervisão ano a ano.</li> <li>• Oferece flexibilidade para o desenho de políticas.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode depender menos de incentivos econômicos e provisões do mercado privado, reduzindo a eficiência para alguns objetivos.</li> <li>• Pode responder menos rapidamente às mudanças nas condições econômicas.</li> </ul>   |
| <b>Regulação</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplica-se direta e imediatamente às partes reguladas.</li> <li>• Os custos administrativos públicos podem ser baixos porque eles dependem amplamente de “compliance” voluntária.</li> <li>• Os regulamentos podem ser ajustados com precisão pelo Poder Executivo sem legislação.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Historicamente, dependem de medidas prescritivas em vez de incentivos econômicos, que podem diminuir a eficiência econômica.</li> <li>• Pode impor custos substanciais de conformidade às entidades reguladas.</li> <li>• Como eles geralmente não afetam diretamente despesas ou recibos, pode não receber tanto supervisão como programas de gastos.</li> </ul> |

Fonte: Guia do GAO, p. 25, livre tradução.

#### SEÇÃO 4: QUAIS SÃO AS CONSEQUÊNCIAS DO GASTO TRIBUTÁRIO PARA O ORÇAMENTO FEDERAL?

Nesta seção, o GAO argumenta que, embora o Departamento do Tesouro e a comissão mista calculem uma estimativa de perda de arrecadação para cada item de gasto tributário, conforme explicitado na introdução, há efeitos no orçamento público decorrentes da criação ou eliminação de gastos tributários que não são captados por essas estimativas. Assim, propõe-se questões para avaliar uma variedade de possíveis respostas dos contribuintes e formuladores de políticas que devem ser consideradas para uma melhor compreensão acerca de todas as consequências orçamentárias.

Existem efeitos orçamentários não capturados pelo Tesouro ou pela comissão mista de tributação decorrentes das estimativas de gasto tributário?

As estimativas de perda de arrecadação acima mencionadas são elaboradas com base na comparação entre a receita que seria arrecadada sem o gasto tributário (sistema tributário de referência) e a arrecadação após a imposição de uma regra de desoneração, considerando os demais fatores inalterados, como o comportamento dos contribuintes. Porém, conforme mencionado anteriormente, a revogação de um gasto tributário pode alterar o comportamento dos contribuintes, de forma que as estimativas do referido gasto tributário não representam exatamente o valor que poderia ser arrecadado com a extinção do benefício.

Para analisar esses efeitos, o GAO apresenta algumas quatro subquestões, conforme descrito a seguir.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria a estimativa de perda de receita para outros gastos tributários?

O GAO sustenta que a eliminação ou criação de um mecanismo de gasto tributário pode afetar a arrecadação tributária associada a outro gasto tributário. Essas possíveis interseções entre os mecanismos devem ser consideradas ao avaliar as consequências do gasto tributário para o orçamento federal.

No caso brasileiro, pode-se exemplificar essa situação no contexto de uma discussão acerca de eventual extinção do Simples Nacional. Provavelmente, ao extinguir esse regime

especial, as micro e pequenas empresas anteriormente nele enquadradas passariam a reivindicar a elegibilidade para uma série de outros benefícios tributários voltados para o setor industrial, por exemplo. Com isso, a revogação do Simples afetaria, necessariamente, as estimativas de perda de arrecadação associadas a vários outros gastos tributários.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria outros tributos federais, como o imposto sobre a folha de pagamento?

Outro possível efeito a ser considerado é o impacto decorrente da criação ou da eliminação de um mecanismo de gasto tributário no montante da arrecadação de outros tributos federais.

No Brasil, um exemplo disso seria uma possível redução da arrecadação relativa à contribuição previdenciária após a eliminação do gasto tributário “incentivo à formalização do emprego doméstico” (que se configura numa dedução do imposto de renda devido por pessoas físicas da contribuição patronal paga à previdência social relativa a seus empregados domésticos). Isso porque a extinção do benefício associado ao imposto de renda poderia desencorajar a formalização do emprego e, assim, causar uma redução da arrecadação de outro tributo, qual seja, a contribuição previdenciária.

Eliminar ou criar o gasto tributário altera o comportamento do contribuinte de maneira a afetar a arrecadação?

O GAO alerta, ainda, para uma possível alteração do comportamento do contribuinte para compensar o aumento de sua obrigação tributária após a eliminação de certo benefício tributário que ele usufruía.

Eliminar ou criar o gasto tributário afetaria o montante que o governo gasta em outros programas?

Nesta subquestão, o GAO parte do pressuposto de que gastos tributários são similares a programas orçamentários, podendo ser substitutos entre si. Com isso, se um gasto tributário

for substituído, ou substituir, uma despesa orçamentária de natureza obrigatória, pode não haver efeito líquido sobre o orçamento federal. Se a substituição ocorrer com uma despesa discricionária, o efeito líquido dependerá do tamanho relativo da perda de receita associada ao gasto tributário e as dotações orçamentárias.

No caso brasileiro, pode-se exemplificar esses efeitos com uma hipótese de extinção do Programa Universidade para Todos (Prouni), que é um benefício tributário associado ao imposto de renda de pessoas jurídicas destinado às instituições privadas de ensino superior que ofertam bolsas de estudos. Se esse gasto tributário fosse extinto, poderia ocorrer uma migração de beneficiários do programa para uma outra política pública similar executada via orçamento público, como o Fies (financiamento estudantil a estudantes em cursos superiores não gratuitos, política pública que envolve tanto recursos orçamentários quanto subsídios creditícios).

Existem opções para limitar a perda de receita decorrente do gasto tributário?

Para o GAO, há uma similaridade entre os gastos tributários e as despesas orçamentárias de natureza obrigatória, já que em ambos os casos o volume de despesa não é controlado diretamente pelo Congresso ou pelo Presidente da República. Em geral, todos os contribuintes elegíveis ao benefício tributário podem obtê-lo, independentemente da quantidade de contribuintes que solicitem ou do impacto disso na arrecadação. Em outros termos, não há um teto para os gastos tributários, o que também ocorre no universo de mecanismos de desoneração tributária existentes no nível federal no Brasil. O montante de renúncia de receita resulta dos critérios de elegibilidade, ou seja, do desenho da política. Para alterar o montante total renunciado, o único caminho é a alteração das regras pelo Parlamento.

O valor agregado que os contribuintes pedem referente ao gasto tributário poderia ser limitado?

O GAO sugere como opção para limitar o impacto dos gastos tributários nas contas públicas o estabelecimento de um montante máximo que pode ser solicitado por todos os contribuintes para um benefício tributário. Porém, essa alternativa poderá acarretar uma elevação da complexidade administrativa para garantir que o limite seja respeitado e, conseqüentemente, do custo para o governo e os contribuintes. Ademais, a limitação pode reduzir o incentivo para que os contribuintes empreendam certas atividades.

A elegibilidade dos contribuintes para usufruto dos gastos tributários pode ser restringida?

O GAO entende que restringir a elegibilidade para os gastos tributários não fornece o mesmo efeito sobre a renúncia de receita em comparação com uma limitação do montante agregado total que os beneficiários podem usufruir, pois a quantidade de beneficiários e o montante que eles irão usufruir de um gasto tributário podem ser incertos. Além disso, eventuais restrições à elegibilidade podem ampliar a complexidade do gasto tributário para os contribuintes.

Para os contribuintes elegíveis, o valor do gasto tributário pode ser reduzido?

A possibilidade aventada aqui seria a redução do valor disponível para os contribuintes elegíveis para determinado gasto tributário. Ao reduzir o montante máximo que o contribuinte pode utilizar como crédito tributário, por exemplo, seria possível diminuir o valor total da perda da arrecadação relativa a esse gasto tributário. Porém, essa redução do benefício poderá desincentivar o desenvolvimento de certas atividades pelos contribuintes.

## SEÇÃO 5: COMO A AVALIAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DEVE SER GERENCIADA?

O GAO ressalta a falta de transparência e *accountability* associada aos gastos tributários em comparação com as despesas orçamentárias e sugere a utilização do GPRAMA para auxiliar na avaliação sistemática dos gastos tributários.

Qual agência ou agências devem avaliar os gastos tributários?

Nos EUA, os gastos tributários devem ser considerados pelas agências na medição e comunicação sobre o alcance de suas missões e objetivos, conforme sugerido pelo GPRAMA. Se o gasto tributário é parte de uma política que visa atingir uma “meta prioritária entre agências”, a avaliação desse gasto tributário deve ser efetuada pelas agências identificadas no plano de *performance* que embasa a referida meta.

Para os gastos tributários que não são parte de uma política que visa atingir uma “meta prioritária entre agências”, sugere-se a utilização de uma conexão lógica (temática) com as agências. Ou seja, segundo orientação do OMB, as agências devem identificar os gastos tributários que contribuem para o alcance dos seus objetivos.

Nos dois casos, o GPRAMA requer a identificação de um líder para cada objetivo, que é o indivíduo responsável por coordenar os esforços visando alcançar os resultados pretendidos.

Nesse contexto, considera-se que o IRS não é responsável pelas áreas temáticas relacionadas aos diversos mecanismos de gastos tributários. Esse órgão atua apenas na administração das leis tributárias. No entanto, há gastos tributários sem conexão lógica com o programa de agências específicas. Nesses casos, o Departamento do Tesouro seria a agência mais apropriada para efetuar a avaliação do gasto tributário. De todo modo, em geral, as avaliações de gastos tributários podem exigir uma atuação colaborativa entre agências.

Quando os gastos tributários devem ser avaliados?

O GPRAMA apresenta orientações sobre quando as agências podem avaliar a contribuição dos gastos tributários para o alcance das “metas prioritárias entre agências”. Para os demais gastos tributários (sem associação com metas prioritárias), pode-se realizar avaliações:

- Com base em julgamento discricionário: o GAO cita o exemplo do Departamento de Finanças do Canadá, que seleciona para avaliação um ou dois gastos tributários por ano (ou, alternativamente, avalia um problema de política tributária).

- Com base em critérios estabelecidos: por exemplo, priorizar a avaliação de gastos tributários mais antigos; agrupar avaliações por enfoque político ou por setor; e focar na avaliação dos maiores gastos tributários em termos de montante renunciado.
- *Ex ante*: conduzir a avaliação antes da instituição de um novo gasto tributário ou antes da prorrogação de um gasto tributário com prazo de vigência definido. Em ambos os casos, a solicitação de avaliação deve ser realizada com antecedência razoável para permitir tempo suficiente para efetuar a avaliação.

Quais dados são necessários para avaliar os gastos tributários?

Para o GAO, as agências responsáveis pela política devem indicar quais dados devem ser coletados para realizar a avaliação do gasto tributário que é relevante para os seus objetivos. Esses dados dependem também das perguntas sobre o gasto tributário que se pretende responder por meio da avaliação. Por exemplo, os dados necessários para concluir se o gasto tributário alcança o objetivo pretendido podem ser diferentes das informações necessárias para avaliar se o gasto tributário gera benefícios líquidos para a sociedade.

O GAO alerta que nem sempre os dados de que o IRS dispõe serão suficientes, pois, em geral, as informações fiscais dos contribuintes exigidas e coletadas por meio dos sistemas do IRS visam apenas à conferência do valor de imposto devido. Assim, tais dados podem não ser suficientes para avaliar a eficiência, a equidade e outros efeitos decorrentes dos gastos tributários. Com isso, sugere-se que o IRS poderia ser demandado a coletar mais dados para subsidiar a avaliação de determinados gastos tributários, embora esse esforço amplie os custos para a administração tributária e para os contribuintes.

## **5. ANÁLISE**

Neste capítulo, apresentam-se, inicialmente, as principais características da estratégia do GAO para avaliação de gastos tributários expressa em seu guia, conforme as categorias analíticas apresentadas no referencial teórico deste trabalho (capítulo 2). Em seguida, algumas abordagens do GAO são analisadas à luz de especificidades do contexto institucional brasileiro no que tange às políticas públicas e aos gastos tributários.

Para facilitar a compreensão das análises apresentadas neste capítulo, reproduz-se no quadro a seguir as questões contidas no Guia do GAO:

## Quadro 2 - Questões e subquestões contidas no Guia do GAO para avaliação de gastos tributários

|  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| <b>1. Qual é o objetivo do gasto tributário? Ele está sendo alcançado?</b>                     | <b>1.1. Qual é o objetivo pretendido do GT?</b>   |   |  |
|  | <b>1.2. Foram estabelecidas medidas de desempenho para monitorar o sucesso na consecução do objetivo pretendido do GT?</b>                    |   |  |
|  | <b>1.3. O GT consegue atingir o objetivo pretendido?</b>  |   |  |
| <b>2. Mesmo que o propósito esteja sendo alcançado, o gasto tributário é uma boa política?</b> | <b>2.1. O gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo?</b>                       | 2.1.1. Qual é o benefício para a sociedade decorrente da atividade que o GT incentiva?  |  |
|  |   | 2.1.2. Alguma medida de desempenho foi estabelecida para medir esses benefícios do GT para a sociedade?   |  |
|  |   | 2.1.3. Quais são os custos dos recursos utilizados para gerar os benefícios dos GT?   |  |
|  |   |   | 2.1.4. Os benefícios gerados pelos GT excedem seus custos? |
|  | <b>2.2. O gasto tributário é justo ou equitativo?</b>   | 2.2.1. Os GT resultam em benefícios diferentes para contribuintes com características similares?  |  |
|  |   | 2.2.2. Os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos GT?   |  |
|  |   | 2.2.3. Quem realmente se beneficia com os GT?   |  |
|  | <b>2.3. O gasto tributário é simples, transparente e administrável?</b>   | 2.3.1. Quais são os custos de planejamento, manutenção de registros, elaboração de relatórios e outros custos de conformidade para os contribuintes usarem os GT? |  |
|  |   | 2.3.2. Os contribuintes podem entender como os gastos tributários funcionam?  |  |
| 2.3.3. Quais são os custos para a Receita Federal e terceiros na administração de GT?          |   |   |  |
| <b>3. Como o gasto tributário se relaciona com outros programas federais?</b>                  | <b>3.1. O gasto tributário contribui para um objetivo prioritário transversal (<i>cross-agency</i>)?</b>                                      |   |  |
|  | <b>3.2. O gasto tributário duplica ou se sobrepõem com outro esforço do governo federal?</b>  |   |  |
|  | <b>3.3. O gasto tributário está sendo coordenado com outras atividades do governo federal?</b>  |   |  |
|  | <b>3.4. Uma alternativa ao GT alcançaria o seu objetivo pretendido mais efetivamente?</b>   | 3.4.1. É preferível um desenho diferente de GT?   |  |
|  |   | 3.4.2. Uma política de GT ou outra ferramenta de política não tributária é preferível ao GT?  |  |
| <b>4. Quais são as consequências do gasto tributário para o orçamento federal?</b>             | <b>4.1. Existem efeitos orçamentários não capturados pelo Tesouro ou pela comissão mista de tributação decorrentes das estimativas de GT?</b> | 4.1.1. Eliminar ou criar o GT afetaria a estimativa de perda de receita para outros GT?   |  |
|  |   | 4.1.2. Eliminar ou criar o GT afetaria outros tributos federais, como o imposto sobre a folha de pagamento?   |  |
|  |   | 4.1.3. Eliminar ou criar o GT altera o comportamento do contribuinte de maneira a afetar a arrecadação?   |  |
|  |   | 4.1.4. Eliminar ou criar o GT afetaria o montante que o governo gasta em outros programas?  |  |
|  | <b>4.2. Existem opções para limitar a perda de receita decorrente do GT?</b>  | 4.2.1. O valor agregado que os contribuintes pedem referente ao GT poderia ser limitado?  |  |
|  |   | 4.2.2. A elegibilidade dos contribuintes para usufruto dos GT pode ser restringida?   |  |
|  |   | 4.2.3. Para os contribuintes elegíveis, o valor do GT pode ser reduzido?  |  |
|  |   |   |  |
| <b>5. Como a avaliação dos gastos tributários deve ser gerenciada?</b>                         | <b>5.1. Qual agência ou agências devem avaliar os gastos tributários?</b>   |   |  |
|  | <b>5.2. Quando os gastos tributários devem ser avaliados?</b>   |   |  |
|  | <b>5.3. Quais dados são necessários para avaliar os gastos tributários?</b>   |   |  |

Fonte: elaboração própria.

### 5.1. Aspectos gerais

Em uma análise consolidada do guia, observa-se que a sua estrutura e teor sugere ao avaliador a realização de uma espécie de avaliação executiva, com foco no desenho e, sobretudo, na avaliação de resultados.

Assim, não há uma descrição de metodologias que podem ser utilizadas para responder aos questionamentos, ou seja, o guia apresenta apenas aspectos gerais, ou diretrizes, que devem ser consideradas numa avaliação de gastos tributários, sem adentrar na operacionalização dessas diretrizes, ou seja, no “como fazer”. Diante disso, para sua aplicação, o teor do guia necessariamente deverá ser complementado com metodologias e técnicas específicas para cada subquestão sugerida pelo GAO. Para iniciar esse processo, pode ser útil o estudo aprofundado das avaliações realizadas pela EFS em mecanismos específicos de gastos tributários com base nesse guia.

Além disso, das questões acima, depreende-se que estas trazem abordagens de certa forma independentes, ou seja, para aplicar a questão 5, por exemplo, não é necessário realizar as avaliações sugeridas nas indagações anteriores. De fato, quando se adentra nos subitens de cada questão, percebe-se que seria muito custosa a realização de uma avaliação de uma política de gasto tributário contemplando todos esses aspectos. Ademais, nem todas as perguntas são aplicáveis para todos os mecanismos de gastos tributários. Essa aplicação depende significativamente do desenho e da materialidade de cada gasto tributário.

### 5.2. Quanto ao ciclo de políticas públicas

Com relação ao ciclo de políticas públicas, as questões e subquestões levantadas pelo GAO englobam principalmente análises das etapas de formulação (inclusive considerando alternativas) e avaliação. Por exemplo, a questão 1 e seus desdobramentos focam nos requisitos para subsidiar uma avaliação de resultados da política e nessa avaliação propriamente dita (“O gasto tributário consegue atingir o objetivo pretendido”), o que remonta à etapa de avaliação do ciclo de políticas públicas. A questão 5, por sua vez, trata

exclusivamente da gestão da avaliação do gasto tributário (quem avalia, quando avalia e com quais dados). Com relação à etapa de formulação, destaca-se a subquestão 3.4 e seus subitens, que abordam a análise de alternativas para o alcance do objetivo pretendido pelo gasto tributário.

### 5.3. Quanto ao momento da avaliação

Quanto ao momento de realização da avaliação, o guia apresenta enfoques que podem ser considerados tanto numa avaliação *ex ante* quanto *ex post*. Na primeira categoria, pode-se enquadrar, por exemplo, a mesma subquestão 3.4, bem como os itens 1.1 (qual é o objetivo pretendido?) e 1.2 (há medidas de desempenho para monitorar os resultados?). Com relação à avaliação *ex post*, o guia é bastante rico, pois praticamente todas as questões são apropriadas ou podem ser adaptadas para esse tipo de avaliação.

### 5.4. Quanto à natureza da avaliação

Quanto à tipologia conforme a natureza da avaliação, percebe-se uma abordagem com ênfase em avaliações somativas, pois a maior parte dos questionamentos se concentra em aspectos de resultados para um programa em andamento visando produzir informações para etapas posteriores (eventual revisão dos benefícios tributários).

No que se refere à classificação quanto ao tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, verifica-se que o guia apresenta diretrizes predominantemente concentradas em resultados (questões 1 e 2). Entretanto, a indagação que trata do relacionamento do gasto tributário com outras políticas públicas (questão 3) e a que aborda os gastos tributários segundo os critérios transparência, simplicidade e capacidade de ser administrável (questão 2.3) podem ser aproveitadas numa avaliação com foco em processos.

### 5.5. Quanto à governança de políticas públicas

Com relação aos aspectos de governança, observa-se que algumas questões orientadoras do guia do GAO tangenciam elementos que devem ser considerados numa

avaliação de alguns dos componentes de governança contidos no Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas (TCU, 2014). São eles: “planos e objetivos”; “coordenação e coerência”, “monitoramento e avaliação” e “*accountability*”. No entanto, a perspectiva do documento do GAO é mais concentrada no mérito da política, com destaque para a análise de eficiência econômica e de equidade do gasto tributário (questão 2). Observa-se, ainda, que esses dois documentos, produzidos por entidades de fiscalização superiores, podem se complementar visando subsidiar uma avaliação mais abrangente dos gastos tributários.

#### 5.6. Abordagens do GAO à luz de especificidades do contexto institucional brasileiro quanto às políticas públicas e aos gastos tributários

Adentrando em observações específicas sobre o modelo do GAO, cabem comentários sobre a aplicabilidade de algumas questões ou subquestões considerando o contexto normativo brasileiro.

Primeiramente, é de se ressaltar a subquestão relativa aos benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo (subquestão 2.1). O questionamento aparece logo em seguida à abordagem acerca dos objetivos do gasto tributário (questão 1), trazendo uma proposta de verificação com foco na eficiência econômica de uma forma geral (para toda a sociedade), o que permite uma análise abrangente, tirando o foco setorial comumente observado em discussões sobre benefícios tributários.

No entanto, observa-se que a estrutura de análise proposta no referido item 2.1 se aplica com mais clareza aos gastos tributários com caráter incentivador, que são aqueles por meio dos quais o governo pretende desenvolver determinado setor da economia ou região (RFB, 2019, p. 8). Por exemplo, a subquestão 2.1.1 é explícita com relação a esse recorte de gastos tributários ao questionar o benefício para a sociedade **decorrente da atividade** que o gasto tributário **incentiva**. Quanto aos gastos tributários com finalidades sociais, ou seja, que possuem caráter compensatório segundo conceituação da RFB<sup>22</sup>, deve-se analisar

---

<sup>22</sup> *In verbis*, “quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade”, RFB, 2019, p. 8.

preliminarmente se seria aplicável uma avaliação quanto aos benefícios gerados para a sociedade como um todo nos moldes sugeridos pelo GAO.

No item seguinte (2.2), o GAO sugere uma reflexão acerca da justiça ou equidade do gasto tributário, considerando como um dos princípios norteadores dessa análise a progressividade que se espera do sistema tributário. Assim, questiona-se se os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários. Nesse sentido, o GAO afirma que o estabelecimento de limites para os benefícios fiscais para contribuintes com renda alta pode afetar a progressividade do sistema. Um exemplo dessa hipótese no caso brasileiro seria a proibição da dedução despesas com saúde ou educação na apuração do imposto de renda para contribuintes cuja renda supere determinado nível estabelecido previamente ou o estabelecimento de limite inferior de dedução.

Com relação a esse critério de análise, é importante pontuar um certo conflito com o conceito de gasto tributário utilizado pela RFB. Isso porque, conforme descrito na seção 2.2 deste trabalho, a RFB considera que uma alteração normativa que promova uma aproximação dos princípios da equidade, progressividade e neutralidade se constitui como parte do STR, não sendo assim considerado gasto tributário (pois não é um desvio ao STR). Dessa forma, algumas aplicações dessa discussão acerca da justiça ou equidade do gasto tributário podem restar prejudicadas no caso brasileiro, pois, em geral, se o mecanismo desonerativo visa melhorar a progressividade do sistema tributário, sequer será classificado como gasto tributário pela RFB.

Avançando nas categorias de análise apresentadas no Guia do GAO, destaca-se que no arcabouço normativo brasileiro ainda não há dispositivo com conteúdo similar ao GPRAMA dos EUA, norma que foca na gestão governamental por resultados. Segundo o GAO, a lei, em vigor desde 2010, fornece ferramentas de planejamento, gerenciamento e prestação de contas sobre o desempenho visando auxiliar na tomada de decisões quanto aos desafios enfrentados pelo país, como, por exemplo, a exigência direcionada às agências governamentais para a elaboração de planos estratégicos, objetivos prioritários, planos de performance, revisões periódicas, além de relatórios de prestação de contas sobre os resultados. Assim, a norma favorece a avaliação quanto ao alcance dos objetivos das políticas

públicas ao exigir das agências federais que tais objetivos pretendidos sejam explicitamente declarados e, posteriormente, os resultados sejam medidos e divulgados.

O GAO afirma que, apesar de a referida lei não exigir estrutura similar para os gastos tributários, a aplicação de requisitos semelhantes para os esses mecanismos poderia auxiliar os formuladores de políticas públicas no processo de avaliação de desempenho desses gastos em comparação com programas orçamentários a eles relacionados.

Ocorre que, no Brasil, ainda não se verifica um amadurecimento institucional desse nível acerca das políticas públicas, sejam políticas orçamentárias, sejam gastos tributários. No relatório que embasou o Acórdão 2.513/2019-TCU-Plenário demonstraram-se diversas fragilidades no ciclo de políticas públicas que decorrem da ausência de uma estrutura exigida em lei que possibilite a avaliação de políticas públicas de forma sistemática. Conforme registrado no relatório do referido acórdão:

No que se refere à estratégia do Estado brasileiro, foram identificadas como falhas que comprometem de forma significativa o resultado de políticas e programas públicos para o cidadão: a ausência de planejamento nacional de longo prazo, a ausência de planos estratégicos institucionais dos órgãos da Administração Pública Federal e a falta de padronização dos planos nacionais.

Além disso, também não se verifica uma definição de objetivos prioritários transversais no governo federal, como ocorre nos EUA. E, ainda, a cultura de avaliação de políticas públicas e sua utilização para realimentação do processo decisório no ciclo de políticas públicas ainda não está devidamente amadurecida no Brasil, seja qual for o formato da intervenção (programa orçamentário, gasto tributário ou regulação). Na decisão retro mencionada, o TCU apontou que:

Acerca desse tema, o conjunto de ações de controle empreendidas pelo TCU, no contexto dos Acórdãos 2.127/2017 e 2.608/2018-TCU-Plenário (RePP 2017 e 2018), alertou acerca da existência de deficiências no monitoramento e avaliação governamental que dificultam o acompanhamento e aferição de resultados. Tais deficiências ainda persistem, a despeito das respostas dadas pelo executivo e explicitadas em monitoramento realizado em 2018, objeto do Acórdão 2.608/2018-TCU-Plenário (RePP/2018).

(...)

Observando-se a situação das políticas públicas em estudo, constatou-se que 59% delas apresentam falhas no monitoramento e avaliação, muitas das quais decorrentes da falta de um modelo de monitoramento e avaliação, da insuficiência de dados e de sua baixa qualidade.

Trata-se de deficiências institucionais que dificultam sobremaneira a avaliação de políticas públicas na forma proposta pelo GAO, especialmente nas questões 1, 3 e 5 constantes do Quadro 2.

No entanto, nos últimos anos, o governo federal adotou algumas iniciativas que podem contribuir para a melhoria da cultura institucional no que se refere à avaliação de políticas públicas, como, por exemplo, a criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), por meio do Decreto 9.834/2019, e a publicação de guias para avaliação de políticas públicas (Guias Práticos de Análise Ex Ante e Ex Post).

Cabe mencionar, ainda, que tramita no Senado Federal a PEC 26/2017, que propõe a criação de um sistema integrado de avaliação de políticas públicas, visando o aperfeiçoamento da gestão pública. Cita-se, também, o PLP 494/2018, em tramitação na Câmara dos Deputados (já aprovado pelo Senado Federal sob o número PLS 488/2017), que propõe o estabelecimento de diretrizes para o encaminhamento de propostas de criação de políticas públicas.

No que tange especificamente às políticas públicas via gastos tributários, no entanto, identifica-se uma semelhança entre o contexto brasileiro e o arcabouço normativo americano, pois nos EUA nem sempre os objetivos dos gastos tributários são claramente definidos ou passíveis de inferência por meio da análise do processo legislativo de criação de tal gasto. Essa é uma dificuldade enfrentada no Brasil também, conforme apontado no relatório que embasou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário:

141. Ademais, **as normas instituidoras de benefícios fiscais, por sua vez, não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício fiscal. Nem mesmo as exposições de motivos dessas normas trazem esse arcabouço da referida política.**

(...)

325. Em complemento à análise do tópico anterior, questionou-se aos órgãos gestores selecionados se há avaliação dos resultados alcançados pelas políticas públicas financiadas por renúncias tributárias e, caso positivo, como essa avaliação ocorre.

326. Com base nas respostas enviadas, detectou-se que poucos órgãos efetuam algum tipo de avaliação de resultado dessas políticas. **Na verdade, a maioria das políticas não possui os requisitos mínimos de um desenho de política pública, tais como objetivos, indicadores e metas.** (grifo nosso)

Com relação aos órgãos responsáveis pela realização da avaliação das políticas públicas operacionalizadas por meio de renúncias tributárias, até 2018 também se verificava no Brasil um quadro similar ao relatado pelo GAO, pois não havia clareza quanto aos responsáveis por avaliar as políticas públicas via renúncia tributária, conforme registrado no relatório que fundamentou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. No entanto, o Decreto 9.834/2019, que instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, trouxe avanços nessa temática, atribuindo ao referido conselho a competência para avaliar políticas baseadas em subsídios da União e estabelecendo órgãos gestores para todas essas políticas.

Deve-se pontuar, também, a relevância da subquestão 3.3, que trata da coordenação entre o gasto tributário e outras atividades do governo federal. Esta questão se alinha com a proposta de análise de um dos componentes do modelo do TCU (TCU, 2015) para avaliação de governança de políticas públicas, que é o componente “coordenação e coerência”, conforme registrado no referencial teórico deste trabalho. Um desdobramento dessa abordagem seria a identificação de fragmentação, duplicidade e sobreposição entre os diferentes tipos de intervenção pública (via orçamento ou via gasto tributário cujo objetivo ou público-alvo seja o mesmo).

No questionamento relatado no item seguinte, o GAO aborda a análise de alternativas ao gasto tributário visando alcançar o objetivo pretendido. Com relação a esse ponto, o Guia Prático de Análise *Ex Ante* do governo federal apresenta diretriz similar: “explicar o motivo pelo qual o gasto pretendido se justifica, bem como esclarecer se não haveria formas alternativas de resolver o problema com menor custo para o erário”. E: “No processo de decisão, é importante o gestor comparar as diferentes alternativas à disposição, listando-as, pois, um determinado objetivo pode ser atingido a partir de variados desenhos, os quais podem ter distintas implicações com relação a custos e benefícios” (BRASIL, 2018, p. 123 e 175).

No que se refere às consequências do gasto tributário para o orçamento federal, no contexto brasileiro, embora a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) estabeleça condições para a criação ou ampliação de benefícios tributários visando garantir o equilíbrio fiscal, conforme registrado no relatório que embasou o Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário:

13. Assim, na prática, **a concessão ou ampliação de benefícios tributários não está sujeita a qualquer espécie de limite**, desde que observada a regra acima mencionada (consideração dos seus impactos na estimativa de receita do projeto de lei orçamentária). Significa dizer que, ao longo dos anos, **a tendência continuará no sentido de crescimento dos montantes renunciados, caso não haja extinção de benefícios tributários** pelo Congresso Nacional.

14. Nessa esteira, convém recordar que a EC 95/2016 previu limites para as despesas primárias da União por vinte exercícios financeiros, numa tentativa de conter o crescimento continuado dessas despesas em um contexto de queda significativa da arrecadação federal e, assim, buscar a retomada do equilíbrio fiscal. Todavia, **ainda não foi estabelecido mecanismo equivalente para conter o crescimento desmedido das renúncias de receitas**. Dessa forma, ainda há essa fragilidade no arcabouço normativo relativo às finanças públicas, que dificulta o alcance de uma política fiscal eficaz no sentido de equilibrar as contas públicas e, assim, buscar uma trajetória sustentável da dívida pública. (grifo nosso)

Com relação à análise de opções para limitar a perda de receita decorrente do gasto tributário sugerida na subquestão 4.2, cabe comentar que, no caso brasileiro, observa-se uma dificuldade para implementar um teto de renúncia tributária, que se vincula aos princípios da legalidade e da equidade. Ora, uma vez que determinada lei cria certo benefício para um universo de contribuintes<sup>23</sup>, pode-se entender que tal benefício se configura em um direito de todos os que preenchem os requisitos para o seu usufruto, conforme definido na referida lei. Assim, uma limitação do usufruto do benefício por meio de norma infralegal poderia ser questionada quanto a sua legalidade. Ainda que esse problema seja superado, seria um desafio limitar o montante de renúncia tributária de forma equitativa entre todos os beneficiários.

Por essa razão, considera-se imprescindível fomentar a aplicação da avaliação *ex ante* de políticas públicas financiadas por meio de gastos tributários, pois, uma vez instituídas, o espaço para eventual redução do seu impacto ou de sua aplicação por parte dos órgãos gestores é praticamente inexistente, restando apenas a possibilidade de o Congresso Nacional revogar ou alterar a norma instituidora.

A questão 5 do Guia do GAO aborda o gerenciamento da avaliação dos gastos tributários, recomendando que se o gasto tributário visa atingir alguma “meta prioritária entre agências”, a responsabilidade por sua avaliação deve recair sobre as agências identificadas no

---

<sup>23</sup> No Brasil, os benefícios tributários só podem ser instituídos por meio de lei, conforme art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

plano de performance que embasa a referida meta, segundo a estrutura do GPRAMA. Traçando um paralelo com o Brasil, guardadas as diferenças estruturais no arcabouço normativo dos dois países relatadas anteriormente, essa recomendação seria como associar o gasto tributário ao programa temático no âmbito do plano plurianual que possui objetivos similares e atribuir o papel de avaliação desse gasto tributário aos órgãos públicos responsáveis pelo referido programa temático. No entanto, na fiscalização que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, detectou-se que alguns programas temáticos do PPA então vigente não contemplavam adequadamente os gastos tributários associados ao tema.

Na mesma fiscalização, o TCU constatou que diversos gastos tributários sequer possuíam um órgão responsável por sua gestão. Assim, expediu-se recomendação ao Poder Executivo para que criasse mecanismos de acompanhamento e avaliação e que atribuísse a algum órgão o papel de supervisão desses gastos tributários (item 9.2.1 do referido acórdão). Após alguns anos, por meio do Decreto 9.834/2019, art. 9º, o Poder Executivo atendeu à recomendação ao estabelecer órgãos gestores para cada uma das políticas de gasto tributário.

Ainda nessa esteira, o GAO destaca a importância de uma atuação colaborativa entre agências para viabilizar a realização de avaliações dos gastos tributários. Observa-se que no caso brasileiro também se faz necessária essa cooperação, notadamente entre os órgãos responsáveis pela gestão da política pública financiada por renúncia tributária (especificados no Decreto 9.834/2019) e a Receita Federal, visando à avaliação dessas políticas. Isso porque a RFB detém várias informações importantes para a avaliação, como os dados relativos ao usufruto dos benefícios fiscais.

Porém, uma dificuldade relevante para essa cooperação é a interpretação da RFB acerca do sigilo fiscal (art. 198 do Código Tributário Nacional), que impede a divulgação das informações econômicas ou financeiras dos contribuintes em poder do Fisco. Assim, os próprios órgãos gestores das políticas via gasto tributário não tem acesso aos dados necessários para monitorar e avaliar os resultados dessas políticas, conforme constatado na fiscalização que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Conforme registrado no relatório da fiscalização:

233. Em resposta às diligências, alguns ministérios alegaram que a falta de informações sobre os beneficiários da renúncia fiscal os impede de acompanhar e avaliar os resultados das políticas. Por outro

Por fim, quanto à periodicidade das avaliações dos gastos tributários (subquestão 5.2), no âmbito do governo federal, merece destaque o art. 2º do Decreto 9.834/2019, segundo o qual compete ao Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas aprovar a lista de políticas públicas a serem avaliadas e o cronograma de avaliação. O Ministério da Economia divulga essas avaliações em seu site da internet.

---

lado, a RFB afirmou, como se observa no trecho reproduzido, que está impedida de repassar tais dados por causa do sigilo fiscal.

234. A partir da análise dessas respostas, concluiu-se que de fato o sigilo fiscal se configura em um obstáculo para o controle e a avaliação de resultados de algumas políticas financiadas por renúncias tributárias, como o Programa de Alimentação do Trabalhador (sob gestão do MTE).

## 6. CONCLUSÃO

Na esfera federal, o volume de recursos públicos aplicados em políticas públicas via renúncia fiscal tem crescido significativamente ao longo dos anos, alcançando cerca de 4,2% do PIB em 2019. Além da alta materialidade, destacam-se as particularidades desses mecanismos, relacionadas à transparência, gestão, controle e avaliação, que tornam especialmente relevante e desafiadora a tarefa de avaliar tais políticas públicas.

Nesse contexto, compreende-se que a avaliação dessas políticas, principalmente quanto aos seus resultados, pode contribuir para a tomada de decisão política relativa à manutenção, reformulação ou extinção de benefícios tributários. No entanto, verifica-se a ausência de modelo estruturado para a avaliação de políticas públicas adaptado às especificidades dos gastos tributários no âmbito do controle externo brasileiro, ao passo que a entidade fiscalizadora superior dos EUA (GAO) possui documento técnico para orientar as avaliações desses mecanismos, denominado *“Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions”*.

Com isso, este trabalho teve por objetivo identificar as características das estratégias adotadas pelo GAO para avaliação de gastos tributários, principalmente quanto aos conceitos, diretrizes e critérios utilizados. Em segundo plano, com base no referencial teórico e na análise sistematizada do guia do GAO para avaliação de gastos tributários, pretendeu-se propor questões para avaliação de políticas públicas operadas por meio de gastos tributários conforme as etapas do ciclo de políticas públicas. Dessa forma, as análises empreendidas neste trabalho podem subsidiar a elaboração de referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro neste tema.

Segundo o Guia do GAO, os gastos tributários são medidas tributárias que destoam da estrutura normal de tributação, reduzindo a responsabilidade tributária dos contribuintes e tendo efeitos similares ao de programas orçamentários. Tal conceituação se assemelha à utilizada pela Receita Federal do Brasil. Do mesmo modo, os dois países adotam o método de cálculo da estimativa dos gastos tributários (também amplamente utilizado entre os países da OCDE), que é o critério de *“perda de arrecadação” (revenue loss)*, segundo o qual deve-se

apurar a perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra de desoneração, mantendo os demais fatores constantes. Assim, esse método não contempla eventual alteração de comportamento dos contribuintes.

Com relação ao conteúdo, destacou-se que o guia contém cinco questões abrangentes e várias subquestões, que podem ser utilizadas para a avaliação de gastos tributários, inclusive quanto à identificação de possíveis duplicações, sobreposições ou fragmentações em políticas públicas.

A análise do conteúdo do guia permitiu identificar que o GAO sugere questionamentos abrangentes para nortear a avaliação de gastos tributários, configurando-se, na verdade, em diretrizes para essa avaliação com foco no desenho e nos resultados dessas políticas, mas sem adentrar na forma concreta de sua operacionalização. Assim, a aplicação do guia demanda uma complementação com metodologias e técnicas específicas para obter uma resposta para cada uma das questões e subquestões. Outra constatação é que as questões são, de certo modo, independentes entre si e a sua aplicabilidade na avaliação de um mecanismo de gasto tributário específico depende do desenho da política pública.

Nesse sentido, entende-se que seria útil aprofundar este estudo com uma análise da aplicação do guia pelo GAO em mecanismos específicos de gastos tributários, visando coletar informações sobre os critérios e metodologias utilizadas pela EFS para responder as referidas questões.

Com relação ao ciclo de políticas públicas, as questões e subquestões levantadas pelo GAO englobam principalmente análises das etapas de formulação e avaliação da política. Já no que tange ao momento de realização da avaliação, o guia apresenta enfoques que podem ser considerados tanto numa avaliação *ex ante* quanto *ex post*. Além disso, percebeu-se uma abordagem com ênfase em avaliações somativas, pois a maior parte dos questionamentos se concentra em aspectos de resultados para um programa em andamento. No que se refere à classificação quanto ao tipo de perguntas que a avaliação pretende responder, verifica-se que o guia apresenta diretrizes predominantemente concentradas em resultados.

Analizou-se o Guia, também, com relação aos aspectos de governança contidos no Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas (TCU, 2014). Observou-se que

algumas questões orientadoras do guia do GAO tangenciam elementos que devem ser considerados numa avaliação dos componentes de governança “planos e objetivos”, “coordenação e coerência”, “monitoramento e avaliação” e “*accountability*”. No entanto, destacou-se que o documento do GAO se concentra mais no mérito da política, especialmente nos aspectos de eficiência econômica e equidade, do que na estrutura de governança da política pública.

Com relação à eficiência econômica, destacou-se a relevância da questão sugerida pelo GAO visando verificar se o gasto tributário gera benefícios líquidos na forma de ganhos de eficiência para a sociedade como um todo, em virtude da sua abrangência que, certamente, qualifica o debate sobre esses mecanismos ao indagar quanto ao impacto deles decorrentes para toda a sociedade, não apenas para o setor específico que usufrui do benefício tributário.

Outra reflexão interessante sugerida pelo GAO refere-se à justiça ou equidade do gasto tributário, considerando como um dos princípios norteadores dessa análise o princípio da progressividade tributária. Assim, questiona-se se os contribuintes com diferentes capacidades de pagamento recebem diferentes benefícios dos gastos tributários. Com relação a esse critério de análise, verificou-se um possível conflito com o conceito de gasto tributário utilizado pela RFB, segundo o qual uma norma que promova uma aproximação dos princípios da equidade, progressividade e neutralidade não deve ser considerada como gasto tributário.

No que diz respeito à avaliação com foco em resultados, destacou-se que no arcabouço normativo brasileiro ainda não há dispositivo com conteúdo similar ao GPRAMA dos EUA, norma que exige das agências federais a definição de objetivos para as políticas públicas e, posteriormente, a medição e divulgação dos resultados, independentemente de elas serem processadas por meio de despesas orçamentárias ou de gastos tributários. No Brasil, ainda há um caminho a ser trilhado em termos de amadurecimento institucional nessa seara da avaliação de políticas públicas (seja via orçamento, seja por meio de gasto tributário). No relatório que embasou o Acórdão 2.513/2019-TCU-Plenário demonstraram-se diversas fragilidades no ciclo de políticas públicas que decorrem da ausência de uma estrutura exigida em lei que possibilite a avaliação de políticas públicas de forma sistemática. Assim, concluiu-se que tais deficiências institucionais dificultam a avaliação de políticas públicas na forma proposta pelo GAO no Guia.

Destacou-se, ainda, a relevância da análise proposta pelo GAO sobre a coordenação entre o gasto tributário e outras atividades do governo federal, que se alinha com a proposta de análise do componente “coordenação e coerência” do referencial do TCU para avaliação de governança de políticas públicas. Sugeriu-se como um desdobramento dessa abordagem, a identificação de fragmentação, duplicidade e sobreposição entre os diferentes tipos de intervenção pública (via orçamento ou via gasto tributário), cujo objetivo ou público-alvo seja o mesmo.

Quanto às propostas de análise do GAO relacionadas às consequências do gasto tributário para o orçamento federal, registrou-se que, no contexto brasileiro, a Lei Complementar 101/2000 estabelece condições para a criação ou ampliação de benefícios tributários visando garantir o equilíbrio fiscal. Porém, não há um teto para o volume total de gastos tributários e nem mecanismos para limitar a perda de receita decorrente desses mecanismos. Com isso, entendeu-se que é imprescindível fomentar a avaliação *ex ante* das políticas públicas financiadas por meio de gastos tributários, pois, uma vez instituídas, o espaço para eventual redução do seu impacto ou de sua aplicação por parte dos órgãos gestores é praticamente inexistente.

Ressaltou-se, ainda, a importância atribuída pelo GAO para a colaboração entre agências para viabilizar a realização de avaliações dos gastos tributários, o que é relevante também no caso brasileiro, principalmente entre os órgãos responsáveis pela gestão da política pública financiada por renúncia tributária e a Receita Federal. Porém, salientou-se que a interpretação da RFB acerca do sigilo fiscal (art. 198 do Código Tributário Nacional) constitui em um obstáculo para essa cooperação e, assim, para a avaliação de gastos tributários.

Como trabalhos futuros sobre este tema, sugere-se um aprofundamento do estudo da atuação do GAO na avaliação de gastos tributários com base em casos concretos, ou seja, em trabalhos nos quais aquela EFS avaliou mecanismos específicos de gasto tributário, visando identificar critérios e metodologias aplicadas pelo GAO para desenvolver suas avaliações e, assim, alcançar uma resposta para as questões estabelecidos no Guia. Deste modo, a análise detalhada da aplicação do guia pelo GAO tornará possível complementar a descrição das questões e subquestões realizada neste trabalho com as técnicas empregadas pela EFS para realizar suas avaliações.

Uma sugestão adicional é o estudo da atuação de outras EFS de referência em nível internacional, como a EFS do Reino Unido (NAO), por exemplo, de forma similar ao que foi realizado neste trabalho, com o objetivo de enriquecer o levantamento de questões e critérios a serem considerados a partir da experiência desse outro órgão de controle.

Esses estudos podem ser etapas importantes para a elaboração pelo TCU de um referencial específico para a realização de auditorias operacionais com foco em avaliação de políticas públicas via gasto tributário, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da atuação do controle externo brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República [et al.]. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex ante***, volume 1. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018a. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=32688](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32688). Acesso em: 15 de março de 2020.

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://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34504](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504). Acesso em: 8 de março de 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf). Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.834/2019**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm). Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8248.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8248.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8313compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8313compilada.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.096/2005, de 13 de janeiro de 2005**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.101/2009, de 27 de novembro de 2009**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm). Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Conceito de Gasto Tributário**. 2019a. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario-1.pdf/view>. Acesso em: 14 de abril de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020.** 2019b. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Evolução dos Gastos Tributários.** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas>. Acesso em: 1 de junho de 2020a.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.** 2019c. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>. Acesso em: 1 de junho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários.** 2019d. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 14 de abril de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 747/2010. Plenário. Relator: Ministro Augusto Nardes. Processo TC 015.052/2009-7. Ata 12/2010. Brasília, DF, Sessão 14/4/2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 458/2014. Plenário. Relator: Ministro André de Carvalho. Processo TC 013.747/2013-4. Ata 6/2014. Brasília, DF, Sessão 26/2/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.205/2014. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Processo TC 018.259/2013-8. Ata 16/2014. Brasília, DF, Sessão 14/5/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.270/2018. Plenário. Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Processo TC 015.940/2017-9. Ata 20/2018. Brasília, DF, Sessão 6/6/2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.513/2019. Plenário. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Processo TC 020.750/2019-6. Ata 40/2019. Brasília, DF, Sessão 16/10/2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança de políticas públicas.** 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-para-avaliacao-de-governanca-em-politicas-publicas.htm>. Acesso em: 29 de abril de 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Planejamento Estratégico – Construindo o Brasil de amanhã.** Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/2025/index.html#objetivos-estrategicos>. Acesso em: 1 de junho de 2020b.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. **Report on Federal Tax Expenditures: concepts, estimates and evaluations.** 2019. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2019.html>. Acesso em 14 de março de 2020.

HEMELS, S.J.C. **Ex post evaluation of tax legislation in the Netherlands**. 2011. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228124335\\_Ex-Post\\_Evaluation\\_of\\_Tax\\_Legislation\\_in\\_the\\_Netherlands](https://www.researchgate.net/publication/228124335_Ex-Post_Evaluation_of_Tax_Legislation_in_the_Netherlands). Acesso em: 14 de março de 2020.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O gasto tributário no direito brasileiro**. Secretaria do Tesouro Nacional: XIV Concurso STN de Monografias. Brasília: 2009. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia\\_Tema2\\_Elcio\\_Fiori\\_Henriques.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf). Acesso em: 3 dez. 2011.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Tax Expenditure Reporting and its use in fiscal management: a guide for developing economies**. 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>. Acesso em: 12 de março de 2020.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Monitoramento e avaliação de programas sociais**. Campinas, SP: Editora Alínea, 2016.

OECD. **Tax Expenditures in OECD Countries**. 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>. Acesso em 15 de março de 2020.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gasto Tributário: aspectos conceituais, experiência internacional e o caso do Brasil**. XXI Prêmio Tesouro Nacional, 2016.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**. Cadernos Aslegis, v. 8, n. 29, 2006. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/11013>. Acesso em: em 15 de março de 2020.

RAMOS, M.P.; SCHABBACH, L. M. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. **Revista de Administração Pública**. v. 46, n. 5 (2012). Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7140>.

SOUZA, CELINA. **Políticas Públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45.

SOUZA, Y.H.; SECCHI, L. Extinção de políticas públicas: síntese teórica sobre a fase esquecida do policy cycle. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 20, n. 66, jan/jun. (2015). Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/39619>.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. **Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions**. 2012. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-13-167SP>. Acesso em: 8 de março de 2020.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. **Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria, & Questions**. 2005. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-05-1009SP>. Acesso em: 8 de março de 2020.

VIANA, Ana L. Abordagens metodológicas em políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 30, n. 2, p 5-43, abr. 1996.

VILLELA, L., LEMGRUBER, A., & JORRATT, M. **Los presupuestos de gastos tributários: Conceptos y desafíos de implementación**. BID. 2009.

WORLD BANK. **Managing the effects of tax expenditures on national budgets**. 2006. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 8 de março de 2020.

WU, Xun et alli. (2014). **Guia de Políticas Públicas: gerenciando processos**. Brasília: ENAP.