



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
E DESENVOLVIMENTO DA AMAZÔNIA

CARLOS GONDIM NEVES BRAGA

**CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS:** uma proposta de referencial de fiscalização ao Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade

BELÉM  
2023

CARLOS GONDIM NEVES BRAGA

**CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS:** uma proposta de referencial de fiscalização ao Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Pará, como requisito obrigatório para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito ao desenvolvimento, negócios públicos-privados e políticas públicas.

Linha de Pesquisa: Regulação e negócios públicos-privados na Amazônia.

Carlos Gondim Neves Braga.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva.

BELÉM

2023

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD  
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará  
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

---

B813r BRAGA, Carlos Gondim Neves.

Controle das renúncias fiscais: uma proposta de referencial de fiscalização ao Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade / Carlos Gondim Neves Braga. — 2023.

179 f. : il. color.

Orientador(a): Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva  
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará,  
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em  
Direito, Belém, 2023.

1. Renúncias Fiscais. 2. Tribunal de Contas. 3. Legalidade. 4.  
Economicidade. 5. Legitimidade. I. Título.

CDD 341.380981

---

CARLOS GONDIM NEVES BRAGA

**CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS:** uma proposta de referencial de fiscalização ao Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia da Universidade Federal do Pará como requisito obrigatório para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Apresentado em: **24 de maio de 2023.**

Conceito: **Aprovado “com distinção”, com recomendação de publicação.**

**Banca examinadora:**

---

Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva  
Universidade Federal do Pará – Orientadora

---

Profa. Dra. Luma Cavaleiro de Macedo Scaff  
Universidade Federal do Pará – Avaliadora Interna

---

Prof. Dr. Ricardo Alessandro Castagna  
Centro de Extensão Universitária – CEU *Law School* – Avaliador Externo

Esse trabalho é dedicado ao meu pai, Carlos G. Tourinho Braga (*in memoriam*), aquele com quem tive o privilégio de compartilhar momentos de muita alegria, que foi um grande incentivador da minha educação e um torcedor pela realização dos meus sonhos. Ele que “partiu” para o lado do Deus justamente no período em que eu estava participando das provas para o ingresso no Mestrado. Pensei em desistir, mas senti que ele não aprovaria isso e que me deu forças para seguir, inclusive emprestando um pouco da sua sabedoria. Essa foi para o senhor, “meu velho”. Saudades eternas.

## AGRADECIMENTOS

Esse trabalho é mais um desafio que me propus a fazer e concluo com a sensação de dever cumprido, não com o sentimento de que ele está da melhor forma, mas sim de que depusitei o meu melhor, dentro das possibilidades ao meu alcance.

O meu primeiro agradecimento é para com Deus, Jesus Cristo, e com Nsa. Sra. de Nazaré, a quem sou devoto. Como tem sido durante toda a minha vida, tenho a clara sensação de que eles estão de mãos dadas comigo. Sem a fé e a força que vem do plano espiritual, do “inexplicável”, essa tarefa não poderia ser cumprida, nem mesmo iniciada.

Agradeço à minha querida família. Minha mãe querida, Suely Braga, uma mulher que, mesmo diante de dificuldades, fez de tudo para criar dois filhos de sangue e duas filhas de coração. Foi e sempre será um exemplo de amor incondicional, de cuidado com a família e de caridade. Ela é o meu exemplo maior!

Ao meu pai, Carlos G. Tourinho Braga (*in memoriam*), de quem tenho as melhores lembranças afetivas, era um ser humano culto, que prezava pela educação dos filhos e não se negava a responder as milhares perguntas que os filhos faziam. Saudades eternas, meu paizão!

Minha esposa, Glenda Braga, que há mais de 20 (vinte) anos é minha melhor amiga, confidente, parceira e amante, a quem, preciso registrar, mesmo também estando cursando Mestrado, foi meu maior apoio durante toda essa jornada acadêmica. Sem ela eu não conseguiria terminar esse Mestrado. Meus filhos, Arthur e Caio, aos quais não encontro palavras para definir com exatidão o meu sentimento. Eles certamente são a minha mola propulsora, meu estímulo de querer ser alguém melhor, um pai melhor, e a minha vida deu uma verdadeira guinada com a chegada deles. Obrigado por tudo, meus amores: Glenda, Arthur e Caio.

Aos meus irmãos. Moacyr Braga, que é um grande torcedor pelas minhas conquistas, com quem posso sempre contar, tem um coração gigante e não mede esforços para ver a família junta e feliz. Janaína e Nayara, a irmãs de coração, que Deus me deu. Obrigado por todo apoio. Gratidão a vocês, meus manos queridos!

Aos meus sogros, Paulo e Luciene, que os tenho como verdadeiros pais, são incentivadores do meu crescimento e sempre estiveram dispostos a auxiliar, cuidar, instruir. Obrigado por tudo!

Às minhas cunhadas, Tâmil e Rita, que sempre me trataram como irmão e sempre me trataram com carinho e respeito durante todo o período que estamos juntos. Obrigado!

Aos demais familiares, aos quais agradeço nas pessoas dos meus queridos avós Moacyr Neves (*in memoriam*), Zuleide Gonçalves, Gondim Santana Braga (*in memoriam*) e Vilma Braga.

Aos amigos, que participaram da minha vida e, de alguma forma, contribuíram para o meu crescimento e para conquistar esse objetivo. Ao amigo Renato Cal, que me deu suporte e direcionamento para a elaboração do projeto de pesquisa do Mestrado. Ao Bruno de Souza, que, mesmo distante, é presente em minha vida há quase 35 (trinta e cinco) anos. Amigos que marcaram momentos importantes da minha vida: Carlos Anderson, da época do ensino médio no Colégio Sophos; João Brasil, dos tempos da faculdade de Direito. Amigos da época de trabalho: Fernando Altieri, do meu primeiro trabalho na antiga Sepof; José Correia Neto, da época do escritório de advocacia em que trabalhei por quase 10 (dez) anos; Fabiane e Edson, que representam todos os amigos que tomaram posse comigo no TCE-PA; José Luiz, Juliana Enéas, Madalena Valente e Ana Paula Maciel, nas pessoas de quem agradeço a todos os servidores da 2ª Controladoria de Contas de Gestão e da Secretaria de Controle Externo do TCE-PA; Patrick Mesquita, Silaine Vendramin, Bruno Weyne e Bárbara Amanajás, que representam todos(as) os(as) amigos(as) do MPC-PA com os quais estou tendo o privilégio de trabalhar e de aprender cada vez mais; aos amigos do Mestrado Profissional da UFPA, na pessoa da querida Vera Braga, pelas valiosas trocas de conhecimentos nesses dois anos de academia.

Aos professores do PPGDDA da UFPA, em especial à minha querida orientadora, Dra. Maria Stela Campos da Silva, a quem tenho admiração pela competência em lecionar, pela referência que é nos ramos do Direito que mais amo, Financeiro e Tributário, e pela forma parceira, calma e hábil com que me orientou durante todo o período do Mestrado.

Aos professores Dra. Arianne Brito Cal Athias e Dr. Luiz Alberto Gurjão Sampaio de Cavalcante Rocha, que fizeram parte da minha banca de qualificação e trouxeram valiosas contribuições para a finalização dos trabalhos do Mestrado.

Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, por mais essa oportunidade, dentre outras que me proporcionou, de cursar um Mestrado em uma Universidade de referência e num modelo que julgo ser o ideal em termos de possibilidade de mudar realidades.

Por fim, fazer um Mestrado era um sonho, que por muito tempo achei que era inalcançável. Realizo esse sonho com grande alegria no coração, com o sentimento de rico aprendizado de querer “saber mais” para “fazer mais”, ser um profissional cada vez melhor, consciente da responsabilidade que é ser um Auditor de Controle Externo e da importância que nós temos em servir à sociedade paraense.

## RESUMO

A presente pesquisa tem como análise central o instituto das renúncias fiscais, ou renúncia de receita tributária, e sua necessidade de amplo controle, em especial quanto à possibilidade de atuação pedagógica e corretiva pelos Tribunais de Contas. Essas renúncias fiscais constituem verdadeiros gastos públicos (indiretos), comumente utilizados como instrumento extrafiscal pretendo a promover desenvolvimento e políticas públicas concretizadoras de direitos e garantias fundamentais. A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 70, estabelece que os Tribunais de Contas devem exercer a sua função de Controle Externo, de modo fiscalizar, dentre outras, essas renúncias de receita tributária, levando em consideração os aspectos da legalidade, da legitimidade e da economicidade. Nesse espeque, o presente trabalho investiga os parâmetros de avaliação das renúncias fiscais a partir dos aspectos retrocitados, com arrimo na observância: dos elementos essenciais de caracterização; dos principais requisitos legais de controle (constitucionais e infraconstitucionais); dos critérios de mensuração; da contabilização; da promoção da transparência fiscal; dos princípios norteadores; da manutenção do pacto federativo; do modelo de desenvolvimento acolhido pela CF/88; dos compromissos internacionais firmados pelo Brasil; da verificação do custo-benefício e da aferição dos resultados e impactos propostos pela política pública. Ao final, é proposto um conteúdo metodológico de fiscalização, um Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com enfoque na legalidade, na economicidade e na legitimidade, para que o Tribunal de Contas do Estado do Pará tenha instrumentos para cumprir a sua função constitucional, de maneira a contribuir com uma gestão fiscal mais responsável. Essa vertente de controle mais finalística é fundamental, sobretudo num contexto em que cada vez mais os recursos públicos são escassos, ao passo que as demandas sociais são variadas e crescentes.

**Palavras-chave:** renúncias fiscais; tribunal de contas; legalidade; economicidade; legitimidade.

## ABSTRACT

The present research has as its central analysis the institute of tax waivers, or waiver of tax revenue, and its need for broad control, especially regarding the possibility of pedagogical and corrective action by the Courts of Auditors. These tax waivers constitute true (indirect) public expenditures, commonly used as an alleged extra-fiscal instrument to promote development and public policies that materialize fundamental rights and guarantees. The Federal Constitution of 1988 (CF/88), in its art. 70, establishes that the Courts of Auditors must exercise their function of External Control, in order to supervise, among others, these waivers of tax revenue, taking into account the aspects of legality, legitimacy and economy. In this spirit, the present work investigates the assessment parameters of tax waivers based on the aspects mentioned above, with support in observing: the essential elements of characterization; the main legal control requirements (constitutional and infra-constitutional); measurement criteria; accounting; the promotion of fiscal transparency; the guiding principles; the maintenance of the federative pact; the development model embraced by CF/88; the international commitments signed by Brazil; the verification of the cost-benefit and the assessment of the results and impacts proposed by the public policy. In the end, a methodological inspection content is proposed, a Reference for Inspection of Tax Waivers with a focus on legality, economy and legitimacy, so that the Court of Auditors of the State of Pará has instruments to fulfill its constitutional function, of way to contribute to a more responsible fiscal management. This more finalistic aspect of control is fundamental, especially in a context in which public resources are increasingly scarce, while social demands are varied and growing.

**Keywords:** tax waivers; audit office; legality; economy; legitimacy.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação geral do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) dos Estados e Distrito Federal (Ano 2022) .....	96
---	----

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Charge crítica dos efeitos negativos das renúncias .....	13
Figura 2 – Charge crítica da Guerra Fiscal.....	77
Figura 3 – Demonstrativo Regionalizado da Renúncia de Receita do Estado do Pará na LOA de 2022.....	94
Gráfico 1 – Critérios de distinção entre a transação tributária e a renúncia fiscal .....	42
Gráfico 2 – Estruturação dos critérios de avaliação das renúncias fiscais .....	129
Quadro 1 – Comparativo entre a estimativa de arrecadação e a estimativa de renúncia de receita tributária.....	16
Quadro 2 – Descrição dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).....	69
Quadro 3 – Comparativo entre eficiência, eficácia e efetividade.....	139

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>O ESTADO FISCAL A SERVIÇO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1</b>	<b>Facetas da tributação: fiscalidade, extrafiscalidade e representação política ....</b>	<b>21</b>
<b>3</b>	<b>TEORIA DAS RENÚNCIAS FISCAIS.....</b>	<b>25</b>
<b>3.1</b>	<b>As distintas terminologias empregadas .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2</b>	<b>Renúncias fiscais em espécie.....</b>	<b>29</b>
3.2.1	Anistia e remissão .....	29
3.2.2	Subsídio.....	31
3.2.3	Crédito presumido .....	32
3.2.4	Isenção.....	33
3.2.5	Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo.....	35
3.2.6	A necessária distinção entre renúncia fiscal e transação.....	35
3.2.6.1	Do parcelamento tributário.....	37
3.2.6.2	Da transação tributária.....	37
3.2.6.3	O elemento para a caracterização da renúncia de receita tributária e a necessidade de avaliação dos impactos .....	39
<b>3.3</b>	<b>Matéria de Direito Financeiro e as interseções com o Direito Tributário .....</b>	<b>44</b>
<b>3.4</b>	<b>Isonomia e moralidade: princípios que balizam e legitimam a concessão de renúncias fiscais .....</b>	<b>47</b>
<b>3.5</b>	<b>Os limites entre o federalismo fiscal cooperativo e o poder de renunciar receitas tributárias.....</b>	<b>54</b>
<b>3.6</b>	<b>“Negócios ou parcerias público-privadas” para realizar políticas públicas .....</b>	<b>58</b>
<b>3.7</b>	<b>Um meio indutor de desenvolvimento. Mas que desenvolvimento é esse?.....</b>	<b>63</b>
3.7.1	O desenvolvimento em diferentes perspectivas .....	64
3.7.2	O modelo de desenvolvimento adotado pela Constituição Federal .....	67
3.7.3	Desenvolvimento Sustentável e a Agenda 2030 da ONU .....	68
<b>4</b>	<b>PRINCIPAIS REGRAMENTOS DE CONTROLE .....</b>	<b>75</b>
<b>4.1</b>	<b>Aprovação por meio de convênios celebrados pelos Estados e pelo DF .....</b>	<b>75</b>
<b>4.2</b>	<b>Obediência ao princípio da legalidade estrita.....</b>	<b>83</b>

<b>4.3</b>	<b>Estimativa do impacto orçamentário e financeiro .....</b>	<b>84</b>
<b>4.4</b>	<b>Os demonstrativos da LDO e da LOA .....</b>	<b>91</b>
<b>4.5</b>	<b>A necessidade da transparência .....</b>	<b>95</b>
4.5.1	Os princípios da publicidade e transparência enquanto preceitos do Estado Democrático de Direito .....	99
4.5.2	Impossibilidade de invocação do sigilo fiscal .....	102
4.5.3	Parâmetros para a fiscalização da transparência das renúncias fiscais .....	104
<b>4.6</b>	<b>A questão da mensuração das renúncias fiscais e da necessidade de um Sistema Tributário de Referência.....</b>	<b>108</b>
<b>4.7</b>	<b>A necessária contabilização .....</b>	<b>111</b>
<b>4.8</b>	<b>Proibição de recebimento de benefícios tributários .....</b>	<b>113</b>
<b>4.9</b>	<b>A improbidade administrativa: o papel dos Tribunais de Contas.....</b>	<b>114</b>
<b>5</b>	<b>CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS .....</b>	<b>118</b>
<b>5.1</b>	<b>Tribunal de Contas: breve histórico, modelo e atribuições.....</b>	<b>118</b>
<b>5.2</b>	<b>Competência para o controle das renúncias fiscais.....</b>	<b>123</b>
<b>5.3</b>	<b>Uma proposta de Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade .....</b>	<b>126</b>
5.3.1	A <i>microavaliação</i> : foco na legalidade.....	130
5.3.1.1	Os parâmetros: as formalidades legais e os sujeitos diretamente envolvidos .....	131
5.3.2	A <i>macroavaliação</i> : foco na economicidade e na legitimidade .....	134
5.3.2.1	Os parâmetros: a eficiência, a eficácia e a efetividade.....	138
5.3.2.2	O contributo da análise de políticas públicas .....	145
5.3.3	Os instrumentos de fiscalização aplicáveis .....	149
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>152</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>158</b>
	<b>APÊNDICE A – REFERENCIAL DE FISCALIZAÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS .....</b>	<b>179</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública vem passando por modelagens ao longo do tempo. Antes, ela seguia um modelo burocrático, marcado por uma estrutura administrativa centralizada e hierarquizada, que pautava o seu agir no rigor às regras e aos procedimentos preestabelecidos. Posteriormente, evoluiu-se para um modelo de administração gerencial, que não abandona totalmente as características do modelo anterior (nem se sobrepõe a ele), mas adiciona um importante elemento finalístico: a necessidade de desempenho na atuação pública, em prol da efetiva realização do bem comum (interesse público), e para isso busca o diálogo (consensualismo), a cooperação e colaboração entre os envolvidos (agentes e instituições).<sup>1</sup>

De igual modo, os Tribunais de Contas, órgãos especializados na fiscalização (controle externo) da Administração Pública, também precisaram evoluir. Inicialmente, suas atribuições davam ênfase tão somente no controle da conformidade (*oversight*), com foco em questões burocráticas (normas e processos). Posteriormente, sem abandonar a verificação da conformidade (e nem podia), as fiscalizações passaram a examinar o resultado das políticas públicas (*insight*), ou seja, como essas políticas impactam na vida das pessoas. Em amadurecimento, os Tribunais de Contas também passaram a fazer análises menos responsivas e mais preditivas (*foresight*), de modo a auxiliar a gestão e evitar a consumação do fracasso das políticas públicas.<sup>2</sup>

Nesse sentido, com fulcro no art. 70 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no art. 115 da Constituição do Estado do Pará de 1989 (CE/89), cabe ao Tribunal de Contas, no exercício da sua função de Controle Externo, fiscalizar, não só as usuais receitas e despesas, mas também as renúncias de receita, em todos os casos observados os aspectos da *legalidade, da legitimidade e da economicidade*.

Esse compromisso constitucional foi ratificado pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA), que fez constar expressamente em sua Lei Orgânica (artigo 1º, inciso XIV, da Lei Complementar estadual nº 081/2012) a competência para “fiscalizar a arrecadação da receita do Estado e de suas entidades da Administração Indireta, a cobrança da dívida ativa e a renúncia de receitas”.

---

<sup>1</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; FIGUEROA, Rodrigo Ochoa. Breve ensaio sobre o consensualismo na Administração Pública e o contraponto entre o modelo burocrático e responsável (“gerencial”). **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. ano 13, n. 51, jan./mar. 2013. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

<sup>2</sup> CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de; CASTRO, Renata Ramos de. Para (muito) além de um tribunal de contas: da conformidade à predição. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

O art. 128, *caput* e parágrafo único, do Regimento Interno do TCE-PA (RITCE-PA) c/c art. 1º da Resolução nº 13.979/1995 do TCE-PA dispõem que a fiscalização das renúncias de receita por este Tribunal tem como um de seus objetivos observar se foram cumpridas as normas legais e regulamentares pertinentes, a eficiência, a eficácia e a economicidade, bem como o efetivo benefício que essas renúncias trazem para a sociedade e para a economia.

Assim, além do exame da legalidade, a fiscalização das renúncias de receitas também se preocupa com questões como custo-benefício, resultados e impactos socioeconômicos. Em vista desse caráter multidimensional, “toda e qualquer concessão de benefício fiscal deve ser analisada sob a ótica de política pública, pois surge com o intuito de proporcionar, através de tal concessão, a contrapartida benéfica ao estado em relação aos seus objetivos finais.”<sup>3</sup>

Cumprido, desde logo, definir os recortes no escopo da pesquisa. Primeiramente, a renúncia de receita que ora será analisada é a tributária, ou renúncia fiscal, muito embora a CF/88 também elenque como renúncia os subsídios de natureza financeira e creditícia. Além disso, a análise será focalizada tão somente nos regramentos aplicáveis aos Estados, uma vez que a própria CF/88 traz disposições atinentes às renúncias fiscais que são aplicáveis apenas na esfera federal.

Pois bem, o tema das renúncias fiscais é permeado de alguns problemas crônicos e generalizados. Nesse sentido, a doutrina aborda:

renúncias fiscais concedidas por prazo indeterminado, sem suficiente comprovação de não afetação nas metas fiscais e, ato contínuo, carentes de medidas compensatórias juridicamente válidas. A isso se soma a falta de monitoramento das contrapartidas que lhes justificaram e condicionaram a existência. Assim, considerável proporção dos gastos tributários se tornou instrumento opaco de fomento ao mercado e ao terceiro setor, por vezes embolsado como mera disponibilidade privada de caixa, sem maior garantia de atendimento às demandas efetivas da sociedade;<sup>4</sup>

Muito disso decorre da ausência de parâmetros legais e objetivos para a mensuração e o controle das renúncias fiscais, decerto ocasionado pelo frágil tratamento que se deu para a matéria em termos orçamentários. Por isso, há quem entenda que “a solução ideal é a elaboração de um orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal.”<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> RICARDINO, Carolina de Souza; SILVA, Maria Stela Campos da. A Fiscalização da Saúde Pública no Estado do Pará pelos Tribunais de Contas. *In*: KZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA, Maria Stela Campos da; NEVES, Rafaela Teixeira Sena (org.). **Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 142-143.

<sup>4</sup> PINTO, Élide Graziane. Equidade fiscal e o controle das renúncias de receitas. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Pará**, Belo Horizonte: Fórum, v. 1 n. 1, p. 50, jan./jun. 2023.

<sup>5</sup> ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: TCU, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.

Conforme observado pela doutrina, as renúncias de receita tributária impactam nas finanças públicas, assim como as despesas públicas, motivo pelo qual denominou essas renúncias de gastos tributários.<sup>6</sup>

Além do custo fiscal, as renúncias fiscais geram um custo social, na medida em que a sociedade é impactada com a diminuição dos recursos necessários para a realização das políticas públicas (educação, saúde, saneamento etc.). Ou seja, o fato de o Estado “dispensar” receitas tributárias parece contradizer a premissa amplamente aceita de que os impostos são essenciais para o custeio de direitos.<sup>7</sup>

Figura 1 – Charge crítica dos efeitos negativos das renúncias



Fonte: João Bosco.

Grosso modo, significa dizer que a fiscalização das renúncias fiscais se dá sobre um recurso virtual, um valor que “deixa de entrar” nos cofres públicos, o que, somado a complexidade de se avaliar políticas públicas, exige do fiscalizador uma expertise ainda maior (ou multidisciplinar), em comparação com as fiscalizações sobre as receitas e despesas.

Ademais, há estudos apontando que, em comparação com políticas custadas por despesas orçamentárias, é mais fácil identificar os beneficiários de uma política pública financiada por renúncias fiscais, visto que estas normalmente são precedidas de informações

<sup>6</sup> SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform**: the concept of tax expenditures. Boston: Harvard University Press, 2013.

<sup>7</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

constantes nos cadastros públicos.<sup>8</sup> Contraditoriamente, pesquisas apontam que o fato de as renúncias fiscais ser geridas “por fora do orçamento”, ou seja, fora do fluxo tangível de entrada e saída de recursos, vem servindo de “desculpa” para uma generalizada ausência de transparência.<sup>9</sup>

As próprias Cortes de Contas, incluído o TCE-PA, reconhecem que a avaliação dos gastos tributários ainda não é prática consolidada no âmbito controle externo brasileiro, em que pese a relevância dessa atividade para a gestão fiscal. Esse fato motivou a Associação de Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) a estabelecer, como prioridade estratégica, a definição de diretrizes nacionais e uniformes relativas à temática de fiscalização das renúncias fiscais (Resolução Atricon nº 06/2016)<sup>10</sup>.

À guisa disso, o presente estudo é pautado no seguinte problema de pesquisa: **de que forma(s) o Tribunal de Contas do Estado do Pará pode cumprir a sua atribuição constitucional de fiscalizar as renúncias fiscais a partir dos aspectos da legalidade, da economicidade e da legitimidade?**

Assim, o objetivo geral é desenvolver estudo acerca das renúncias fiscais e dos mecanismos de controle aplicáveis, sob o preceito da justiça e responsabilidade fiscal, em prol de um verdadeiro desenvolvimento socioeconômico (sustentável) do Estado do Pará. Enquanto objetivo específico, pretende-se construir um instrumento inovador de controle das renúncias fiscais no âmbito do TCE-PA, um Referencial de Fiscalização, em que se analise a legalidade, a economicidade e a legitimidade dos atos de instituição, manutenção e ampliação dessas renúncias de receita tributária.

O tema é relevante, principalmente no contexto do Estado Fiscal vivenciado, em que pagar imposto não pode ser visto como mera obrigação legal, mas sim um dever fundamental de todo cidadão, primado num ideal constitucional de solidariedade.<sup>11</sup> Em que pese essa relevância, o tema “renúncia fiscal” é complexo, polêmico, a sociedade pouco o conhece, bem como ainda não lhe foi dada a atenção política, doutrinária e normativa que merece.

---

<sup>8</sup> CRS – CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. **Spending and Tax Expenditures**: Distinctions and Major Programs. Washington: CRS, 2019. Disponível em: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R44530>. Acesso em: 17 mar. 2023.

<sup>9</sup> SANTA HELENA, Eber Zoehler. **Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários**. Brasília: Edições Câmara, 2009. (Série temas de interesse do Legislativo, n. 15).

<sup>10</sup> ATRICON – ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Resolução nº 6, de 2016. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”**. Brasília: Atricon, 2016. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2022.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

A doutrina alerta que “todas as formas de renúncia de receita levam a odiosas situações, normalmente em prejuízo ao erário. Objetivam, evidentemente, melhoria das condições locais. No entanto, as medidas são feitas de forma arbitrária e sem qualquer fundamento legal.”<sup>12</sup>

Igualmente polêmico é a questão do espaço – constitucional – de atuação dos Tribunais de Contas, principalmente quando se desvia do mero controle de formalidades para atingir a legitimidade das escolhas públicas, muito por conta de uma antiga ideia/teoria de que as escolhas políticas (atos discricionários) são intocáveis.

Sabe-se, também, que a política de renúncias fiscais constitui prática disseminada no mundo todo, a diferença é que nos países desenvolvidos há controle e monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados por essa política.<sup>13</sup>

A quebra desse paradigma pode/deve ser realizada, por meio da adoção de práticas efetivas de governança<sup>14</sup>, pautadas em estudos multidisciplinares que auxiliem o Estado a compreender os gastos tributários a partir da identificação de: a) como as normas que os instituíram foram elaboradas; b) como são operacionalizados; c) como são geridos; d) como são avaliados e monitorados.

Por exemplo, em trabalho no âmbito da União Europeia, citou-se a importância de avaliar as renúncias a partir das seguintes questões: a) os problemas de identificação das renúncias, que decorrem dos obstáculos/ausência de definição de um Sistema Tributário de Referência e da existência de múltiplas metodologias para o cálculo do custo da renúncia; b) a eficiência da política, como base, entre outros, na verificação do uso da tributação como recurso para a maximização da produção de bens e serviços, como instrumento hábil para o atingimento dos objetivos governamentais definidos e como meio de estabilização da política fiscal e do mercado; risco de mau uso das renúncias fiscais, em virtude do seu forte apelo político, da vulnerabilidade de captura por lobbies e da possibilidade de perpetuação da política.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 134.

<sup>13</sup> ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: TCU, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000.

<sup>14</sup> Entendida como “os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”<sup>14</sup> (TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. p. 33).

<sup>15</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **European Economy: tax expenditures in direct taxation in EU Member States**. Occasional Papers 207. Bruxelas: Comissão Europeia, 2014. Disponível em: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2014/pdf/ocp207\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf). Acesso em 16 mar. 2023.

Trazendo o assunto para a realidade local, conforme dispõe a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do Estado do Pará (ano de 2023) – Lei estadual nº 9.649/2022 –, estima-se a arrecadação de R\$20,514 bilhões a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e de Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), ao passo que também está prevista a renúncia de cerca de R\$1,333 bilhões, que corresponde a 6,50% da receita estimada. Inegavelmente, o correto emprego desses valores poderia trazer um relevante impacto no desenvolvimento socioeconômico para a região.

Quadro 1 – Comparativo entre a estimativa de arrecadação e a estimativa de renúncia de receita tributária

<b>Imposto</b>	<b>Estimativa de Arrecadação (A) – R\$</b>	<b>Estimativa de Renúncia (B) – R\$</b>	<b>Relação de B/A</b>
ICMS	19.548.991.393	1.324.566.011	6,78%
IPVA	906.609.763	8.356.338	0,92%
ITCD	58.760.281	16.940	0,03%
<b>TOTAL</b>	<b>20.514.361.437</b>	<b>1.332.939.289</b>	<b>6,50%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base na LDO-PA de 2023.

De acordo com os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2020, o Pará alcançou o Produto Interno Bruto (PIB) de R\$215,9 bilhões, o que lhe alçou ao 1º lugar da Região Norte e o 10º lugar entre os 26 (vinte e seis) estados da federação e o Distrito Federal (DF).<sup>16</sup>

De outro lado, com relação ao Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), também em comparação com as mesmas unidades da federação, em 2020 o Estado do Pará ocupou as seguintes posições: 23º lugar no IDHM geral; 21º lugar no IDHM renda; 20º lugar no IDHM educação; 20º lugar no IDHM longevidade.<sup>17</sup>

Assim, a partir de uma análise apriorística desses dados, é possível perceber um descompasso entre o crescimento econômico e a melhoria no bem-estar da sociedade paraense.

Desse modo, além da clara previsão legal, justifica-se a necessidade de controle desse

<sup>16</sup> IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA**: Tabela 5938 – Produto interno bruto a preços correntes, impostos, líquidos de subsídios, sobre produtos a preços correntes e valor adicionado bruto a preços correntes total e por atividade econômica, e respectivas participações – Referência 2020. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>. Acesso em: 9 abr. 2023.

<sup>17</sup> ATLAS DE DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Consulta ao Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), referente ao Estado do Pará, ano de 2020**. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/>. Acesso em: 9 abr. 2023.

tipo de política no fato de que o Estado Democrático de Direito, que a CF/88 albergou, possui fragilidades e ainda sofre com alguns resquícios do modelo autoritário e ditatorial característico dos governos passados<sup>18</sup>, que por vezes faz uso de discursos dotados de forte apelo popular e/ou de práticas populistas (inclusive fiscal) para legitimar ações típicas de políticas de governo, que de um lado visam contemplar “desejos emergenciais” da população e de outro visam captação – ilícita – de sufrágio<sup>19</sup>, tudo em detrimento de ações pautadas em avaliações técnicas, que consideram a trajetória completa da política ou, melhor dizendo, os seus reflexos intergeracionais (próprias de políticas de Estado).

Com efeito, o referido tema está alinhado à área de concentração “direito ao desenvolvimento, negócios públicos-privados e políticas públicas” e linha de pesquisa “regulação e negócios públicos-privados na Amazônia”, uma vez que, conforme será abordado adiante, as renúncias fiscais exprimem um “negócio” realizado entre o Estado e particular, sob o pretexto de realizar políticas públicas capazes de promover desenvolvimento, bem como a implementação de mecanismos de controle e avaliação das renúncias fiscais no Estado do Pará tem o condão de promover justiça fiscal, evitar o desperdício de recursos públicos, que já são escassos, e melhor direcionar os gastos públicos em prol do financiamento de diversas políticas públicas necessárias para o cumprimento dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Quanto ao método, ou seja, o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que traça o caminho para que se possa alcançar o objetivo de pesquisa, utilizou-se do dedutivo, na medida em que se busca verificar o conteúdo das premissas que envolvem o instituto das renúncias fiscais, o que também importa numa análise essencialmente dogmática.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> “Com o fim da Segunda Guerra Mundial, sob a pressão de forças internas e provenientes dos Estados Unidos, foi o próprio Getúlio Vargas, fundador do autoritário Estado Novo, que preparou um lento retorno à democracia liberal. Essa transição foi formalmente concluída pela lei constitucional de 28 de fevereiro de 1945, com a qual se convocavam novas eleições democráticas para a presidência e para o parlamento. Renascia assim uma frágil democracia, destinada a ser subjugada pela ditadura militar, que durou de 1964 a 1988. Também nisso o Brasil vivenciou um drama comum a todo o continente sul-americano. Em 1976, Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Equador, Paraguai, Peru e Uruguai eram presididos por governos ditatórias. As únicas democracias, na época, a Colômbia e a Venezuela. Em 1991, o quadro era mais sereno: todos esses Estados eram governados por democracia de tipo ocidental, ainda que frágeis” (LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 294).

<sup>19</sup> Essa realidade não é distante do Estado do Pará, onde já houve caso de um ex-governador ter sido condenado pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE) a perda da diplomação e inelegibilidade por ter aumentado exponencialmente/desproporcionalmente a concessão de benefício fiscal de ICMS (crédito presumido) em ano eleitoral, configurando abuso do poder político e econômico.

(TSE – TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL. Recurso Ordinário Eleitoral 318562/PA, Relator(a) Min. Luis Felipe Salomão, Acórdão de 21/10/2021, publicado no(a) Diário de Justiça Eletrônico-231, data 15/12/2021)

<sup>20</sup> MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book.

De início, será feita a consolidação do referencial teórico em livros, artigos, revistas, periódicos, manuais técnicos (ou equivalentes) e jurisprudências sobre temas relacionados às renúncias fiscais e às competências fiscalizatórias dos Tribunais de Contas.

Após, buscar-se-á a sistematização do conhecimento, trazendo os posicionamentos consolidados da doutrina e da jurisprudência (inclusive dos Tribunais de Contas), que possam ser utilizados, na prática, para a criação de uma intervenção prática, qual seja: o Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais. Com efeito, o intuito não é inovar sobre o tema, ainda que a própria pesquisa permita reflexões que levem a isso.

Ademais, cumpre informar que o autor da presente pesquisa é Auditor de Controle Externo do TCE-PA, de modo que no referido órgão há 04 (quatro) Controladorias, as quais, de acordo com as suas competências, podem tratar de assuntos relacionados às renúncias fiscais. A 1ª Controladoria, que cuida da Gestão Fiscal e dos Poderes. A 2ª Controladoria, que trata dos órgãos superiores de gestão do Estado do Pará, incluído aquele responsável pela gestão tributária: Secretaria da Fazenda Pública do Estado do Pará (Sefa-PA). A 3ª Controladoria, que cuida do desenvolvimento econômico do Estado. Por fim, a Controladoria de Assuntos Estratégicos, que, dentre outras competências, cuida das Auditorias Operacionais, com o objetivo de verificar a eficiência de políticas públicas estaduais. Dessarte, o projeto de intervenção é de clara articulação com a prática profissional.

Com efeito, quer-se aliar a pesquisa teórica à prática, cumprindo os propósitos do Mestrado Profissional estabelecidos no art. 2º da Portaria nº 60/2019 da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).<sup>21</sup>

À guisa do exposto, o presente trabalho foi estruturado da seguinte maneira:

- Segunda seção: buscou-se abordar as bases de legitimação do Estado Fiscal para com o Estado Democrático de Direito, no intuito de construir a lógica que estabelece o elo entre a tributação e o cidadão, bem como de demonstrar as diferentes formas de personificação da tributação para o cumprimento do seu fim.

- Terceira seção: apresenta-se a teoria das renúncias fiscais, com a explanação das diferentes terminologias utilizadas como sua expressão; a indicação das espécies expressamente

---

<sup>21</sup> Art. 2º São objetivos dos cursos de mestrado e doutorado profissionais: I – capacitar profissionais qualificados para práticas avançadas, inovadoras e transformadoras dos processos de trabalho, visando atender às demandas sociais, econômicas e organizacionais dos diversos setores da economia; II – transferir conhecimento para a sociedade de forma a atender às demandas sociais e econômicas, com vistas ao desenvolvimento nacional, regional e local; III – contribuir para agregação de conhecimentos de forma a impulsionar o aumento da produtividade em empresas, organizações públicas e privadas; IV – atentar aos processos e procedimentos de inovação, seja em atividades industriais geradoras de produtos, quanto na organização de serviços públicos ou privados; V – formar doutor com perfil caracterizado pela autonomia, pela capacidade de geração e transferência de tecnologias e conhecimentos inovadores para soluções inéditas de problemas de alta complexidade em seu campo de atuação.

dispostas na legislação e dos elementos centrais para a sua caracterização, inclusive fazendo a distinção entre a renúncia fiscal e a transação tributária; a abordagem das interseções (e disjunções) da matéria com o Direito Financeiro e com o Direito Tributário; os princípios da isonomia e da moralidade enquanto balizadores e legitimadores da concessão das renúncias fiscais; os limites entre o federalismo fiscal e o poder de renunciar tributos; as renúncias fiscais como instrumento para a indução de desenvolvimento, analisando o modelo de desenvolvimento que a CF/88 concebe e a perspectiva de desenvolvimento sustentável; a tradução das renúncias fiscais como “negócios ou parcerias” público-privadas em busca da realização de políticas públicas.

- Quarta seção: os principais regramentos normativos de controle, inclusive quanto à correlação com os ilícitos de improbidade administrativa.

- Quinta seção: trata-se, ao cabo, dos mecanismos de controle das renúncias fiscais à disposição dos Tribunais de Contas, abordando os aspectos conceituais da legalidade, da economicidade e da legitimidade, para a partir deles construir a proposta de um Referencial que viabilize ao TCE-PA o cumprimento do seu desiderato constitucional.

- Sexta seção: serão expostas as principais conclusões da pesquisa, indicando a resposta ao problema de pesquisa, ou seja, de que forma(s) o Tribunal de Contas do Estado do Pará pode cumprir a sua atribuição constitucional de fiscalizar as renúncias fiscais.

## 2 O ESTADO FISCAL A SERVIÇO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O conceito de *Estado Democrático de Direito* perpassa, necessariamente, pelo conceito de *Estado de Direito*. Todavia, é preciso enfatizar que há diferença entre eles.

Em sintética distinção apontada pela doutrina, o *Estado de Direito* é fruto de revoluções liberais que derrotaram o Estado absolutista. É um Estado de legalidade – sujeição à Constituição e às leis –, de respeito aos direitos fundamentais e de poder limitado (necessária separação dos poderes). Já o *Estado Democrático de Direito* agrega as inspirações do Estado de Direito, mas vai além, incorporando nele a soberania popular, que se externaliza pelo povo escolhendo os principais agentes políticos que têm a função de criar as leis e gerenciar o Estado. Com isso, a democracia incorpora ao conceito de Estado de Direito o sentimento de participação do cidadão nos projetos de governo para o bem comum.<sup>22</sup>

O ideal do Estado Democrático de Direito está impregnado em toda a CF/88, notadamente quanto aos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil insculpidos nos arts. 1º ao 3º.

O art. 1º da CF/88 dispõe que a República Federativa do Brasil é constituída em *Estado Democrático de Direito* e tem como fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

O art. 2º da CF/88 traz o princípio da separação entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, versando que eles devem funcionar de forma independente e harmônica.

Já o art. 3º elenca os objetivos republicanos, que corporificam os bens comuns que cabe ao Estado prover: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ocorre que esses princípios fundamentais, os direitos e as garantias que dão base ao Estado Democrático de Direito demandam um aparato financeiro do Estado para custeá-los, que se dá principalmente por intermédio dos tributos pagos pela sociedade.<sup>23</sup>

Nesse ponto, vale dizer, nem sempre a tributação visou suprir direitos e garantias da sociedade. Na antiguidade, o tributo já foi utilizado como homenagem aos deuses. Depois, as monarquias passaram a exigir tributos dos seus súditos para financiar o seu modo de vida. No

---

<sup>22</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

<sup>23</sup> HOLMES; SUNSTEIN, 2019.

Brasil Colônia, a tributação seguia as regras fiscais de Portugal, que, por exemplo, cobrava um quinto do valor do pau brasil comercializado.<sup>24</sup>

Posteriormente, a tributação surge como manifestação do *Estado Fiscal*, enquanto “expressão do contrato social suporte do estado-comunidade, que é financiado pela figura dos impostos e se encontra sujeito ao escrutínio democrático consubstanciado no funcionamento dos princípios da constituição fiscal, especialmente o princípio da legalidade fiscal.”<sup>25</sup>

Nesse tipo de Estado, a sua atividade financeira decorre principalmente<sup>26</sup> da captação de recursos privados por meio do pagamento de tributos, diferentemente do Estado Patrimonial, em que as receitas advinham da exploração do patrimônio que geralmente pertencia à monarquia e o povo tinha que pagar pelo que quisesse explorar (o cidadão era uma espécie de consumidor do Estado).

No contexto desse modelo de estadualidade, proclama-se uma visão de cidadania fiscal, em que os indivíduos de uma nação são destinatários de diversos direitos, mas também são solidariamente titulares do dever de pagar impostos.<sup>27</sup>

Dessarte, o *Estado Fiscal* está a serviço do *Estado Democrático de Direito*, na medida em que este “vive de tributos que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se distribuem segundo as escolhas orçamentárias”<sup>28</sup>.

## 2.1 Facetas da tributação: fiscalidade, extrafiscalidade e representação política

Como já dito anteriormente, vive-se num Estado eminentemente fiscal, por meio do qual a função primeira dos tributos é a obtenção de recursos para o custeio das mais variadas necessidades públicas.

Mas a tributação é deveras complexa, de modo que é possível utilizá-la, enquanto exigência positiva ou negativa, como meio diferente para o alcance dos primados constitucionais.

---

<sup>24</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

<sup>25</sup> NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. (Teses de mestrado). Coimbra: Almedina, 2010. V. 3. p. 139.

<sup>26</sup> Utilizou-se o termo “principalmente”, pois no Estado Fiscal os recursos também podem ser obtidos por meio de endividamento do público. De todo modo, ressalta-se que os recursos oriundos de endividamento do Estado costumam representar uma parte bem menor do universo das receitas públicas.

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012.

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Quando a tributação é utilizada como meio para a arrecadação de receitas, como de costume, diz-se que ela funciona como instrumento de *fiscalidade*.

Entre as disposições normativas que corporificam a ideia da *fiscalidade*, a Lei Complementar federal (LC) nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 11, apregoa enfaticamente que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal **a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação**”. (grifo nosso)

Mas o sistema de tributação definido na CF/88 não se contenta com o uso do tributo como instrumento de arrecadação de receitas, de sorte que são identificadas outras funções explícitas e implícitas desse sistema.

Uma delas é a função extrafiscal do tributo.

A *extrafiscalidade* presente na CF/88 é considerada como reação do constituinte de 1988 em face de um cenário negativo que se vivia no país. Viu-se a necessidade de adotar um Estado intervencionista, que usa a tributação como “mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação de receitas necessárias à manutenção da máquina pública.”<sup>29</sup>

Diz parte da doutrina que a *extrafiscalidade* é gênero, da qual são espécies: as normas tributárias indutoras, que servem de intervenção econômica; as normas tributárias que se prestam a outras funções, como é o caso daquelas que compõem políticas sociais.<sup>30</sup>

Do ponto de vista das intervenções indutoras, elas podem funcionar tanto como estímulo quanto como desestímulo para certas atividades de mercado, a depender do “peso” da tributação incidente.<sup>31</sup> Ou seja, quanto menor a carga tributária, maior o estímulo; quanto maior a carga tributária, menor o estímulo.

Ao tratar da *extrafiscalidade*, é conveniente observar a sua relação com os mecanismos destinados a corrigir as chamadas *externalidades*.

Segundo a literatura da Economia, “uma externalidade surge quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por esse impacto.”<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> LEÃO, Martha Toríbio. **Controle de Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 199.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 3ª edição Norte-Americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 204.

As *externalidades* foram tratadas na notável obra “*The Economics of Welfare*” (A Economia do Bem-estar), do autor Cecil Pigou.<sup>33</sup> Na referida obra, enfatizou-se a necessidade de reconhecer a distinção entre custo privado e custo social, em que o primeiro se confunde com o próprio custo de produção e o segundo é a soma do custo externo ao custo privado.<sup>34</sup>

Levando em consideração a premissa econômica da máxima eficiência na alocação dos recursos, quando o custo privado superar o custo social, considera-se que há um benefício da sociedade, o que se denomina de *externalidade positiva*. Já quando o custo social for maior que o custo privado, há um prejuízo da sociedade, o que se chama de *externalidade negativa*.

Dessarte, as externalidades podem ser consideradas como efeitos colaterais que determinada atividade (produção ou consumo) causa a quem não participa diretamente dela (terceiros), de modo que esses efeitos podem ser benéficos (externalidades positivas) ou maléficos/danosos (externalidades negativas).

Ainda segundo a aludida obra de Pigou, as externalidades constituem verdadeiras falhas/distorções de mercado e, não sendo possível a sua correção somente entre as partes (por acordos e contratos), o Estado deveria intervir para corrigi-las. Para recompor o equilíbrio do mercado, propôs a instituição de instrumentos de correção, denominados pela literatura como “**Subsídio e Imposto Pigouvianos**”. O Subsídio é dado como recompensa pelos efeitos positivos externos à relação de produção e consumo, ao passo que o Imposto é cobrado compensação pelos efeitos negativos externos. Esses instrumentos visam internalizar essas falhas de mercado, agregando ao preço total do bem ou serviço o valor tanto dos custos quanto dos benefícios que atividade causou para a sociedade.<sup>35</sup>

Veja-se, com isso, que, a despeito de ambas as soluções pretenderem reequilibrar o mercado, o Subsídio pode estimular certas atividades e o Imposto pode acabar coibindo outras. **Daí a axiomática relação entre *extrafiscalidade* e os mecanismos de correção de *externalidades***, em que se vislumbra o reconhecimento de que a “mão invisível do mercado” não garante a máxima eficiência na alocação de recursos e o bem-estar social.

No mais, a doutrina também costuma pregar que a *extrafiscalidade* é a antítese da *fiscalidade*, na medida em que aquela é entendida como “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os  fins  simplesmente arrecadatórios”<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> PIGOU, Cecil. **The Economics of Welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932. E-book.

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> *Ibid.*

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 261.

ou como estímulos fiscais para a “consecução de outros valores prestigiados pela ordem constitucional além da mera arrecadação de recursos”<sup>37</sup>.

Entende-se, todavia, que termos como “fim”, “valor” ou outros assemelhados não são os mais adequados para distinguir a *fiscalidade* da *extrafiscalidade*. A arrecadação ou a sua renúncia não são fins ou valores constitucionais. São apenas meios, instrumentos diferentes que se prestam para concretizar os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil ou, na mesma medida, do Estado Democrático de Direito.

Então, corrobora-se com o entendimento de que “a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalística do tributo”<sup>38</sup>, ou que, noutras palavras, por detrás da *fiscalidade* e da *extrafiscalidade* há fins e valores comuns.

Por último, para além da *fiscalidade* e da *extrafiscalidade*, costuma-se negligenciar que uma das mais importantes facetas da tributação é fazer do tributo um instrumento de *representação política e democrática*.<sup>39</sup> Isso porque, como já visto anteriormente, historicamente o Estado de tributos nasce concomitante ao Estado de Direito e à democracia, visando o fim do absolutismo e das autocracias.

Assim, a tributação estabelece o elo de obrigações mútuas entre o Estado e a Sociedade para a concretização de direitos e garantias fundamentais<sup>40</sup>, dando o real sentido de pertencimento do povo nas decisões da Administração Pública.

---

<sup>37</sup> BEVILACQUA, Lucas; SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. In: ALLEGRETI, Ivan; BACHUR, João Paulo; HABLE, José; DAYAN, Thiago (coord.). **Processo Administrativo e Tributário no Distrito Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 237.

<sup>38</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 187.

<sup>39</sup> COBHAN, 2019 *apud* TAVARES, Francisco Mata Machado; AZEVEDO NETO, Platon Teixeira de. A Constituição cabe na Economia? Uma leitura da tributação e dos direitos trabalhistas. In: VASCONCELOS, Antônio Gomes de; CHIMURIS, Ramiro (coord. e org.). **Direito e economia: o direito ao desenvolvimento integral, financeirização da economia e endividamento público**. Colaboração técnica de Nathalia Lipovetsky e Thais Costa Teixeira Viana. Napoli, Itália: La Cittá del Sole, 2020.

<sup>40</sup> NABAIS, 2010.

### 3 TEORIA DAS RENÚNCIAS FISCAIS

Renunciar é o mesmo que recusar, desistir e abdicar de algo.<sup>41</sup> Já o adjetivo *fiscal* deriva do latim *fiscus* ou *fiscalis*, que na sua origem mais remota significava o cesto onde os romanos guardavam dinheiro, mas também já serviu para identificar as receitas oriundas da província imperial e mais atualmente retrata, de forma abrangente, os recursos públicos.<sup>42</sup>

Por dedução, renúncia fiscal é um termo utilizado para o caso de o Estado recusar, desistir ou abdicar recursos públicos que lhes são devidos, notadamente quanto às receitas tributárias. Conduz ao efeito negativo da desoneração tributária, que se revela como o custo ou a perda arrecadatória decorrente da política de tributação diferenciada.<sup>43</sup>

Como observa a doutrina, “o poder de isentar decorre do poder de tributar”<sup>44</sup> ou “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e anverso de uma medalha”<sup>45</sup>. Tal observação também pode ser extraída da CF/88, na parte que trata “Das Limitações do Poder de Tributar”, ao dispor que o ente federativo competente para tributar também poderá instituir, mediante lei em sentido estrito, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (§ 6º do art. 150 da CF/88).

Nesse raciocínio, uma vez que renunciar tributos decorre de um poder, e não de um dever, resta evidente que a sua caracterização depende da existência do elemento volitivo, que se externaliza pela manifestação legal do ente tributante, de modo claro e inequívoco, em abrir mão de receitas que lhes são de direito.<sup>46</sup>

Outro elemento fulcral para a identificação das renúncias fiscais é o desvio ao padrão geral (normal) de tributação.<sup>47</sup> Ou seja, a ocorrência de uma desoneração tributária não é suficiente para a caracterização de uma renúncia fiscal, pois, em algumas situações, a desoneração faz parte da própria estrutura de apuração do tributo. Assim, toda renúncia fiscal é uma desoneração tributária, mas nem toda desoneração tributária é uma renúncia fiscal.

---

<sup>41</sup> MICHAELIS. RENUNCIAR. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/renunciar/>. Acesso em: 24 jan. 2023.

<sup>42</sup> MARTINS, 2014.

<sup>43</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

<sup>44</sup> OLIVEIRA, 2010, p. 154.

<sup>45</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 30.

<sup>46</sup> Esse ponto de vista será aprofundado no tópico desse trabalho em que se faz a distinção entre isenção e imunidade (seção “3.2.4”).

<sup>47</sup> Vide seção 4.6 desse trabalho, que trata do Sistema Tributário de Referência.

### 3.1 As distintas terminologias empregadas

Na seara *jusfinanceira*, há diversas terminologias utilizadas como expressão das renúncias fiscais, mas cumpre citar aqui aquelas mais utilizadas, quais sejam: *benefícios fiscais*, *incentivos fiscais e gastos tributários*. E é possível definir algumas diferenças entre elas.

Parte da doutrina concebe os *incentivos fiscais* como espécie do gênero *benefícios fiscais*. Enquanto estes são caracterizados pela sua estrutura normativa (um tratamento tributário mais favorável), aqueles caracterizam-se pela sua finalidade, qual seja: ser instrumento para a indução de comportamentos não meramente arrecadatários, que visem atender aos princípios fundamentais da CF/88.<sup>48</sup> Nestes termos, todo incentivo fiscal é um benefício fiscal, mas nem todo benefício fiscal é um incentivo fiscal.

Outra vertente doutrinária critica os termos *incentivo* e *benefício* fiscais. O fundamento é que “*benefício*” pode sugerir um tratamento privilegiado a certos contribuintes (o que a CF/88 não permite), assim como “*incentivo*” fiscal pode denotar um direcionamento da política tributária tão somente para fins econômicos, deixando de lado outras finalidades constitucionais, tais como aquelas destinadas à correção de distorções sociais.<sup>49</sup>

Pede-se licença para que se possa expor uma particular compreensão sobre os conceitos, frisando, de antemão, que as terminologias não conduzem a uma mesma ideia.

Um benefício fiscal tem o significado redundante com um *tratamento tributário vantajoso ao contribuinte*, que não necessariamente importa em renúncia de receita, como ocorre, por exemplo, quando o contribuinte faz uso de programas de parcelamento tributário, os quais apenas propiciam o diferimento do prazo para a quitação do tributo.

O benefício ou a vantagem, por assim dizer, pressupõe apenas o elemento do tratamento tributário diferenciado e pode visar até mesmo a arrecadação. O destinatário do benefício é o próprio contribuinte, que deverá ser dotado de peculiaridades que justifiquem o tratamento que lhe é mais favorável (ex.: isenção do IPVA para pessoas com deficiência.).

Já o incentivo denota um *tratamento tributário utilizado para estimular ou encorajar o contribuinte a certos comportamentos*. Para incentivar, o Estado abdica de parte de suas receitas em prol de objetivos que visa cumprir (objetivos não arrecadatários). Neste caso, também existe um tratamento tributário diferenciado, mas dado como moeda de troca e não como mera

---

<sup>48</sup> BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

<sup>49</sup> CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O direito financeiro dos gastos tributários**. São Paulo: Editora Dialética, 2021. E-book.

vantagem. Muito embora possa parecer, à primeira vista, que o destinatário é o contribuinte, na verdade ele serve como parte do instrumento que visa beneficiar o bem-estar da sociedade.

Nesse ângulo, o *incentivo fiscal* é uma renúncia de receita onerosa, nestes termos:

A onerosidade das renúncias de receita pressupõe não meras condições documentais ou jurídicas a serem cumpridas pela entidade beneficiária, mas mecanismos efetivos de imposição de situações, fatos ou atos jurídicos a serem praticados por aquele que terá como benefício não arcar com o ônus tributário que teria, não fosse a sua disposição de contribuir com o Estado.

É o mesmo que o Estado cobrar uma retribuição daquele que receber a “bonificação fiscal”.<sup>50</sup>

A partir desse *discrimen*, acredita-se que a terminologia *benefício fiscal* deve ser utilizada quando o tratamento tributário diferenciado for concedido “sem ônus” ao beneficiário/contribuinte, visando tão somente mitigar a sua carga fiscal. A terminologia *incentivo fiscal*, por sua vez, deve ser empregada para casos em que o tratamento tributário for oneroso, buscando, por parte do contribuinte, a realização de contrapartidas para o atendimento dos fins estabelecidos pela norma.

É muito oportuno ressaltar, entretanto, o que diz a lição abaixo:

No ordenamento jurídico nacional não há lugar para vantagens meramente concedidas, sem consonância com os preceitos constitucionais, visto que a sociedade e o mercado respondem a incentivos, mesmo os mais sutis, assim os incentivos ou benefícios fiscais, perpassam a ordem econômica constitucional e os objetivos no art. 3<sup>a</sup> da CF, pressupostos estes, que devem ser respeitados e obedecidos.<sup>51</sup>

Nesse raciocínio, acredita-se que incorre em equívoco qualquer interpretação que veja no termo *benefício fiscal* uma vantagem tributária gratuita, pois tal interpretação o reduziria a verdadeiro privilégio fiscal, o que não é permitido pelo ordenamento jurídico brasileiro.

*Incentivo fiscal* e *renúncia fiscal*, apesar de serem ordinariamente empregados como sinônimos, são, na verdade, faces opostas de uma mesma moeda: a exoneração fiscal. O efeito positivo da exoneração, ou seja, o comportamento que ela estimula, considera-se como a face incentivo. Já o reflexo negativo da exoneração, assim entendido como o custo ou a perda arrecadatória, constitui a face renúncia. Ao cabo, não constituem objetos diferentes; o objeto é o mesmo, mas visto em perspectivas diferentes.<sup>52</sup>

<sup>50</sup> SILVA, Maria Stela Campos da. **A Renúncia de receita onerosa como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. 2014, 195 f. Tese (Doutorado) – Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará, Belém, 2014. p. 36.

<sup>51</sup> DA FONSECA PEREIRA, Luiz Felipe. **Política Fiscal & Inovação no Brasil**: uma investigação sobre o arranjo de incentivos da Lei do Bem e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. 2021. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Estado do Pará, Belém, 2021. p. 57.

<sup>52</sup> CORREIA NETO, 2016.

Assim, a *renúncia fiscal* (ou renúncia de receita tributária) é a consequência financeira do benefício ou do incentivo fiscal. É o custo da não tributação.

Importa salientar, entretanto, que nem sempre o incentivo fiscal implica em perda de arrecadação. Explica-se. A bem da verdade, esse incentivo, quando visto de forma isolada, traz o efeito imediato de redução da carga tributária relacionada a uma atividade ou a um contribuinte. Mas, sob outra perspectiva, a política pública ou o comportamento que ele favorece poder servir de fio condutor (efeito mediato) para o ganho de arrecadação com a multiplicação de outras atividades ou outros contribuintes.

De outra banda, um incentivo fiscal pode gerar um custo para o Estado bem maior do que o valor que se deixa de arrecadar. A doutrina relata que isso já ocorreu na Amazônia, quando grandes empresas foram beneficiadas com incentivos fiscais para se instalarem na região, mas, via de consequência, geraram um crescimento na demanda por serviços públicos básicos na região (saneamento, educação, saúde etc.), de maneira que os entes federativos acabaram enfrentando dificuldades financeiras para custear tais serviços.<sup>53</sup>

Outra terminologia amplamente utilizada é *gasto tributário* (*tax expenditures*). Originariamente, fruto da percepção de que as renúncias fiscais materializam verdadeiros gastos públicos, na medida em que o Estado reduz voluntariamente a sua receita pública, não pela ordinária despesa orçamentária (desembolso de dinheiro público), mas sim pela recusa da receita orçamentária a que o Estado teria direito.<sup>54</sup> São verdadeiros gastos públicos indiretos.<sup>55</sup>

Nesse contexto, a doutrina especializada conceitua os *gastos tributários* como:

as renúncias de receitas tributárias, substitutivas de despesas públicas, que constituam uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência, com caráter interventor na ordem econômica, destinadas a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro previstos na Constituição Federal, de acordo com uma política pública previamente planejada.<sup>56</sup>

Nota-se, portanto, semelhança semântica entre os termos *gasto tributário* e *renúncia fiscal*. Isso pois, sob a ótica das finanças públicas, gastar e renunciar receita denotam, de forma pragmática, em diminuição do patrimônio público. A primeira decorre de um dispêndio, um

<sup>53</sup> SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. LVII, t. III, p. 3179-3202, 2014a.

<sup>54</sup> SURREY, 2013.

<sup>55</sup> “Gastos públicos diretos e tributários diferem, pois, no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora sejam distintos, ambos são gastos; daí a expressão *gasto tributário* ou ainda *gasto indireto*, realizado por meio do sistema tributário” (PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. (Texto para Discussão nº 159). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas; CONLEG; Senado, out. 2014. p. 7-8).

<sup>56</sup> CASTAGNA, 2021, p. 125-126.

desembolso de recursos oriundos de receitas públicas, ao passo que a segunda decorre de uma receita pública abdicada.

À guisa do exposto, respeitadas as acepções de cada terminologia aqui abordada, viu-se que todas funcionam como signo para a identificação das renúncias fiscais. Assim, por vezes nesse trabalho as renúncias fiscais serão tratadas como benefícios fiscais, incentivos fiscais, gastos tributários e renúncia de receita tributária.

### 3.2 Renúncias fiscais em espécie

As espécies de renúncias fiscais encontram-se estabelecidas na LRF, que no § 1º do art. 14 assim versa:

Art. 14. [...]

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

É possível constatar que a definição legal de renúncia de receitas, trazida pelo dispositivo transcrito acima, tratou especificamente sobre os benefícios de natureza tributária, que de fato acarretam renúncia de receita, não se confundindo com os benefícios financeiro e creditício dispostos no § 6º do art. 165 da CF/88.<sup>57</sup>

Doravante, serão tratados cada um dos casos expressos de renúncia fiscal, assim como dispõe o citado dispositivo legal, mas sobreleva observar que a sua parte final assim encerra como característica principal: **“que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”**. Ou seja, considera-se que o rol ali disposto não é taxativo.

#### 3.2.1 Anistia e remissão

Optou-se por tratar conjuntamente da anistia e da remissão, pois elas guardam certa semelhança e costumam ser confundidas.

Um primeiro patamar de distinção entre os institutos está situado na realização ou não

---

<sup>57</sup> SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo *et al.* Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. *In*: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte; São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

da constituição do crédito tributário pelo lançamento, este que, segundo o art. 142 do CTN, consiste no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Então, a realização do lançamento definirá se o crédito tributário será extinto ou excluído. A primeira hipótese, conforme art. 156 do CTN, aplica-se aos casos em que já efetivado o lançamento tributário, ou seja, já constituído o crédito. Já a segunda, conforme art. 175 do CTN, aplica-se aos casos em que o lançamento tributário não foi realizado.

Nesses termos, a *anistia* é hipótese de exclusão do crédito tributário relativo exclusivamente a penalidades, assim como dispõe o art. 175, II do CTN, de modo que não deixa sequer o crédito tributário ser constituído.<sup>58</sup>

Já a *remissão* é hipótese de extinção do crédito tributário, conforme prevê o art. 156, IV do CTN. Constitui perdão ou dispensa da dívida tributária, seja esta decorrente do descumprimento da obrigação principal (o tributo) ou da obrigação acessória (as penalidades), uma vez que o crédito tributário já foi constituído pelo lançamento.<sup>59</sup>

A *remissão* é tida como modalidade de renúncia fiscal por excelência, pois nela o ente tributante de fato abdica de uma receita já constituída, ao contrário do que ocorre nas demais espécies de renúncia, em que a receita é fictícia ou estimada.<sup>60</sup>

Adicionalmente, existe a possibilidade de concessão de *anistia* nas formas geral e individual (art. 181, I e II do CTN). Quando concedida na forma individual, pode ser condicionada ao pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (art. 180, II, “d” do CTN).

Noutra senda, a *remissão* é sempre concedida de forma individual, por meio de despacho fundamentado e desde que adequada a um desses casos: a) situação econômica do sujeito passivo; b) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato; c) diminuta importância do crédito tributário; d) considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; e) condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (art. 172 do CTN).

Com efeito, verifica-se que a *anistia* e a *remissão* são benefícios fiscais “puros” (não significa que sejam gratuitos), na medida em que o contribuinte é favorecido com a exclusão

---

<sup>58</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ou extinção da dívida tributária, sem que seja necessário qualquer tipo de contrapartida.

Muitas vezes, esses benefícios são dados no bojo de Programas de Regularização Fiscal<sup>61</sup>, popularmente conhecidos como “Refis”, que geram discussão acerca do enquadramento como renúncias fiscais ou como transações tributárias. Essa análise, dada a sua complexidade, será abordada em seção própria mais adiante (*vide* seção 3.2.6).

### 3.2.2 Subsídio

Não existe definição legal para subsídio. A acepção da palavra remete a auxílio, ajuda financeira ou socorro.<sup>62</sup>

A doutrina o conceitua como “todas as ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas”<sup>63</sup>.

Há quem defenda que o subsídio não pode ser operado pelos gastos indiretos, uma vez que ele “corresponde a transferência de recursos, para atendimento de certas finalidade de interesse público, a partir do Orçamento.”<sup>64</sup> Essa mesma doutrina ressalta que, aparentemente, a LRF elencou o subsídio para coibir a possibilidade de ocorrer um benefício fiscal disfarçado, como ocorre nos casos em que os governos realizam uma espécie de *trade* fiscal, dando auxílios financeiros a empresas no mesmo montante dos tributos pagos.<sup>65</sup> Nesse sentido, veja-se o que diz a LC nº 24/1975, nos incisos II e IV do art. 1º:

Art. 1º – As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica: [...]

II – à **devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros**; [...]

IV – à **quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais**, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; (grifo nosso)

<sup>61</sup> Por exemplo, no Estado do Pará há a Lei estadual n. 9.389/2021, que autoriza o Poder Executivo a instituir o Programa de Regularização Fiscal, que prevê a possibilidade de pagamento do débito tributário com até 95% de desconto em multas e juros.

<sup>62</sup> MICHAELIS. SUBSÍDIO. *Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/subsidio/>. Acesso em: 20 mar. 2023.

<sup>63</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 7. ed. São Paulo: SARAIVA, 2014. E-book (p. 244).

<sup>64</sup> OLIVEIRA, 2013, p. 946.

<sup>65</sup> *Ibid.*

Na ótica do Tesouro Nacional, os subsídios podem ser explícitos ou implícitos. Os primeiros são os benefícios financeiros que constam no orçamento, havendo um efetivo desembolso de valores. Já os subsídios implícitos correspondem aos benefícios tributários, que de fato acarretam renúncia de receita e, como isso, são os que importam para fins de aplicação do art. 14 da LRF.<sup>66</sup>

No mais, em que pese o termo ser vago, ou aberto, não se deve confundir o subsídio tributário do § 1º do art. 14 da LRF, com outras formas de subsídios existentes. Isso porque, a CF/88, ao dispor que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, *subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia* (§ 6º do art. 165).

De toda sorte, importa para o presente o trabalho tratar apenas dos subsídios implícitos, os que decorrem de tratamento tributário diferenciado com redução do tributo devido ou os auxílios financeiros dados a agentes econômicos como troca pelo recolhimento do tributo.

### 3.2.3 Crédito presumido

O crédito presumido não possui previsão legal no CTN, muito menos tem definição uniformizada. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) assim o conceitua:

O crédito presumido é aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior. Todavia, não é considerada renúncia de receita o crédito tributário real ou simbólico do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo.<sup>67</sup>

Convém citar, a título de exemplo, a sistemática adotada pelo Regulamento do ICMS do Pará (RICMS-PA, Decreto estadual n, 4.676/2001), que, em seu art. 12, define o crédito presumido como “um benefício fiscal utilizado somente no momento da apuração do imposto, no livro Registro de Apuração de ICMS, com vedação dos demais créditos fiscais”.

---

<sup>66</sup> STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 16 – Benefícios Fiscais – Conforme § 6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 da LRF.** 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:10000](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000). Acesso em 11 fev. 2023.

<sup>67</sup> STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 9. ed. 2021. p. 66. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 5 fev. 2023.

Trata-se de um “jogo contábil”, que gera um crédito fiscal ficto. “Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.”<sup>68</sup>

A exata sistemática do crédito presumido depende da legislação local que o institui, mas, comumente, há a concessão de um desconto, em percentual previsto em lei, que incide sobre o valor do imposto a pagar apurado. Daí o porquê do termo “presumido”, pois, aparentemente, é como se o contribuinte tivesse um crédito decorrente de um imposto já recolhido antes, mas que na verdade não recolheu.

### 3.2.4 Isenção

As *isenções* talvez sejam a espécie de renúncia fiscal mais emblemática. Elas são consideradas como “limitações legislativas ao poder de tributar”<sup>69</sup>, que só são possíveis, pois, como já dito anteriormente, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e anverso de uma medalha”.<sup>70</sup>

A doutrina destaca a falta de consenso acerca da natureza jurídica das *isenções*, muito por conta da divergência de entendimentos acerca do fato de ela afastarem ou não a incidência tributária.

Então, de início, é válido esclarecer que “há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.”<sup>71</sup>

Pois bem, uma concepção tradicional defende que as *isenções* não afastam a incidência tributária, pois o fato gerador do tributo ocorre, mas apenas é dispensado o pagamento. Já para a concepção moderna, a *isenções* constituem hipótese de não incidência tributária, da feita que, na origem, o fato gerador da obrigação tributária não produz efeitos jurídicos.<sup>72</sup>

O fato é que o CTN tratou expressamente a *isenção* como modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175, I), ou seja, o legislador a tratou como causa de impedimento para a constituição do crédito tributário, e não mera extinção deste.

---

<sup>68</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 459.

<sup>69</sup> BORGES, 2001, p. 157.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 30.

<sup>71</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book (p. 621).

<sup>72</sup> PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. **Revista brasileira de políticas públicas**, v. 1, n. 1, abr. 2019.

Assim, nas *isenções* “a obrigação tributária existe e a norma isencional neutraliza o fato gerador, pois há fatos ou circunstâncias econômicas e políticas que impulsionam o legislador infraconstitucional a excluir determinadas situações da norma tributária”.<sup>73</sup>

No mais, há de não se confundir *isenção* e imunidade tributárias, muito embora esses institutos denotaram, em concreto, um afastamento da tributação. Como muito bem explica a doutrina, “a imunidade é uma limitação heterônoma, pois decorre da Constituição, implicando em inexistência do poder de tributar; a isenção é uma limitação autônoma, no sentido de possuir o legislador o poder de tributar”.<sup>74</sup>

Por esse motivo a imunidade, ao contrário da isenção, não pode ser considerada uma renúncia de receita, pois, “afinal, trata-se de uma previsão constitucional que inviabiliza a criação de um tributo sobre determinados bens ou pessoas ou situações jurídicas”<sup>75</sup> ou, noutra abordagem, a imunidade não decorre da vontade do ente tributante competente em abrir mão de receitas, e sim de vedação absoluta ao poder de tributar, assim como quisto pela CF/88.<sup>76</sup>

A doutrina também trata das chamadas isenções heterônomas ou heterotópicas, que consistem em “situações excepcionais em que a Constituição outorga o poder de isentar a pessoa diversa da que possui o poder de tributar.”<sup>77</sup> Tem-se hoje duas hipóteses de aplicação para esse tipo de isenção, de modo que Lei Complementar poderá, nas exportações, excluir da incidência do ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "e" da CF/88) e do ISS (art. 156, § 3º, inciso II da CF/88). Como se vê, nesse caso não há propriamente uma isenção, mas sim uma norma de limitação da competência tributária, proibitiva do fisco, assemelhando-se muito mais da imunidade.<sup>78</sup>

Deve-se atentar que nem sempre a norma isentiva falará expressamente em *isenção*. Muitas vezes, a *isenção* vem travestida de termos como “fatos não tributáveis”, “tributo não incidente” ou até mesmo quando alíquota do tributo for zero. O que determinará a

---

<sup>73</sup> SILVA, 2014, p. 36.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 39.

<sup>75</sup> SILVA, Maria Stela Campos da. **Incentivos tributários como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 54.

<sup>76</sup> “Se os governos, ante as imunidades tributárias, estão impedidos de tributar, na verdade, não renunciam a nada; limitam-se a respeitar a Constituição, pois, não tendo recebido do povo poder para tanto, não têm, nem jamais terão, o direito de tributar aquelas áreas interdidadas pela Carta política do país.

E digo que jamais terão este direito, porque as imunidades são cláusulas pétreas da Constituição, conforme determina o artigo 60, § 4º, inciso IV, da lei suprema, assim redigido: [...]” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias e renúncia fiscal. **Revista Valor Econômico**, 2004. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051\\_as\\_imunids\\_tribs\\_e\\_os\\_govs.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051_as_imunids_tribs_e_os_govs.pdf). Acesso em: 2 mar. 2023).

<sup>77</sup> OZAI, Ivan Ozawa. **Benefícios fiscais do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 129.

<sup>78</sup> *Ibid.*

caracterização da *isenção* é um "sistema de par de normas, em que uma é regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada)."<sup>79</sup>

Mas, importa notar, o § 1º do art. 14 da LRF qualifica, enquanto espécie de renúncia fiscais, somente a isenção “em caráter não geral”, que é aquela é efetivada por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão, assim como dispõe o art. 179 do CTN.

Isto é, são consideradas renúncias fiscais somente as isenções concedidas de forma discriminada, ou seja, aquelas precedidas de requerimento do contribuinte e autorizada pela autoridade administrativa competente.

### 3.2.5 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo

A *base de cálculo* e a *alíquota* são elementos essenciais do tributo. A *base de cálculo*, também conhecida como base imponible, matéria tributável ou pressuposto valorativo do tributo é a grandeza decorrente da regra-matriz tributária, cuja finalidade é identificar o fato jurídico nuclear do tributo, ao passo que a *alíquota* é o elemento que, agregado à base de cálculo, permite mensurar e determinar o valor pecuniário.<sup>80</sup>

A doutrina atesta que a minoração da *base de cálculo* e da *alíquota* pode causar um efeito semelhante à isenção.<sup>81</sup><sup>82</sup> De igual modo, a atribuição de uma alíquota zero conduz ao mesmo efeito de isenção total do imposto. “Dessa maneira, a redução de base de cálculo ou de alíquota sempre acaba por resultar em Renúncia de Receita do Estado, desde que originalmente existia uma forma de cobrança que importaria em um *quantum* de receita e ser arrecadada.”<sup>83</sup>

### 3.2.6 A necessária distinção entre renúncia fiscal e transação

A presente análise se dá muito por conta dos chamados programas fiscais destinados à regularização da dívida tributária, conhecidos como Refis, editados de forma sucessiva pela União, pelos Estados e pelos Municípios.

---

<sup>79</sup> AMARO, 2021, p. 626.

<sup>80</sup> CARVALHO, 2019.

<sup>81</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

<sup>82</sup> Nesse sentido, diz o art. 11 do RICMS-PA: “A redução de base de cálculo é um benefício de isenção parcial do imposto, utilizado a cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte, onde uma parcela do valor da operação ou prestação é subtraída.”

<sup>83</sup> SILVA, 2016, p. 58.

No Refis, os entes tributantes celebram acordos com os contribuintes, concedendo-lhes condições especiais para a quitação das suas dívidas tributárias, dentre as quais as principais são: parcelamentos (diferimentos) e expressivos descontos em juros e multas (anistia e/ou remissão). Então, que esse tipo de programa “pode ser considerado um *trade-off*, em que o adiantamento do pagamento compensa a redução do valor arrecadado”.<sup>84</sup>

Essa escolha – com perdas e ganhos – pode decorrer de uma urgente necessidade de captação de receitas, seja para fazer frente a metas fiscais, seja para restabelecer o equilíbrio financeiro e orçamentário. Pode também decorrer de questões que dependem direta ou indiretamente do ente arrecadador/fiscalizador, como a ineficiência na cobrança da dívida tributária ou discussões administrativas e judiciais prolongadas no tempo.

Ocorre que, embora sejam concedidos sob o pretexto de uma eficiência arrecadatória, a ausência de critérios legítimos que justifiquem a sua adoção acaba revelando a sua utilização como verdadeira prática de populismo fiscal, ou seja, que “se baseia em promessas atraentes, mas ignora os números, as estimativas e, principalmente, a indicação das fontes de financiamento.”<sup>85</sup>

De toda sorte, já foi visto na seção 3.2.1 que a anistia e a remissão estão dispostas expressamente no § 1º do art. 14 da LRF. Ainda assim, resta o seguinte impasse: os benefícios de parcelamento, anistia e remissão, quando concretizados por transações tributárias (Refis), podem constituir renúncia de receita?

Além de relevante, a dúvida é contemporânea, principalmente por conta recém-editada LC nº 174/2020, que, ao autorizar a celebração de transação visando a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), previu no art. 3º que “A transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da LC nº 101, de 4 de maio de 2000.”

A dispositivo legal parece, à primeira vista, ter colocado verdadeira pá de cal nessa celeuma jurídica. Todavia, faz-se necessário investigar se a referida previsão legal está alinhada

---

<sup>84</sup> TELLES, Carine Vogel Dutra; BRITO, Marcos Rogério da Silva; PIRES, Roosevelt Vilela; DE ALMEIDA FILHO, Walter José. Análise comportamental do contribuinte e do Poder Público diante do REFIS – Estudo dos impactos gerados pela Lei Distrital nº 5.463, de 18 de março de 2015, e suas alterações. **Boletim Economia Empírica**, Brasília: IDP, v. 2, n. 7, p. 8, 2021.

<sup>85</sup> SALTO, Felipe Scudeler. A ameaça do populismo fiscal. **O Estado de S. Paulo**, Opinião. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://opinia.ostadao.com.br/noticias/espaco-aberto,a-ameaca-do-populismo-fiscal,70003419374>. Acesso em: 31 out. 2022.

ao ordenamento jurídico que trata das finanças públicas, bem como quais as circunstâncias em que pode ser aplicada.

De início, vale notar que o CTN dá tratamento específico para o diferimento da quitação da obrigação tributária e para a transação, conforme será tratado nas seções abaixo.

### 3.2.6.1 Do parcelamento tributário

O diferimento (dilação do prazo) do pagamento do crédito tributário pode se dar mediante dois institutos, a *moratória* e o *parcelamento*, ambos são causa de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, I e VI do CTN).

A principal distinção entre os institutos é que “o parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga ou adia o vencimento da dívida”.<sup>86</sup>

Sobre o instituto do *parcelamento*, o art. 155-A do CTN versa que ele será concedido na forma e na condição estabelecidas em lei específica e que, salvo disposição de lei em contrário, não exclui a incidência de juros e multas.

Viu-se, no § 1º, do art. 14 da LRF, que o parcelamento não está entre as hipóteses expressas de caracterização de renúncias fiscais, mas é possível que dele resulte renúncia fiscal.

O parcelamento, como dito acima, constitui uma técnica de diferimento, que não tem o condão de gerar renúncia de receita, pois “o Estado não deixa de arrecadar, ele apenas prorroga, aumenta o lapso temporal para que o contribuinte recolha o tributo.”<sup>87</sup>

Contudo, nos casos em que o diferimento resultar em depreciação do valor originário do tributo, ou seja, quando as parcelas não forem atualizadas pelo índice monetário correto, pode-se dizer que resta caracterizada a renúncia de receita tributária.

### 3.2.6.2 Da transação tributária

A *transação* tributária está prevista nos arts. 156, III e 171 do CTN, constituindo hipótese de extinção do crédito tributário, quando concretizado o pagamento total dos valores transacionados.

A doutrina conceitua a transação como “o instituto mediante o qual, *por concessões*

---

<sup>86</sup> STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 259.985/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Segunda Turma, julgado em 15/8/2000, DJ de 11/9/2000. p. 248.

<sup>87</sup> SILVA, 2016, p. 59.

*mútuas*, credor e devedor *põem fim ao litígio*, extinguindo a relação jurídica”<sup>88</sup>.

Essas concessões mútuas são materializadas de forma diferente pelos sujeitos da relação tributária. O devedor oferece o pagamento parcial ou total do tributo e eventual desistência de um processo. De outro lado, o credor concede condições especiais ou benefícios para facilitar a quitação do débito.

O elemento fático – litígio (*litis*) – é essencial, principalmente quando o que está em jogo é a redução do crédito tributário, uma vez que, via de regra, os bens públicos são indisponíveis.<sup>89</sup>

O litígio pressupõe um desacordo, um conflito, dotado de elementos essenciais: I) um elemento substancial, que é a ideia de *interesses contrapostos* sobre determinada matéria; II) um elemento formal, que é a *pretensão*, entendida como a exigência de que uma das partes suporte os interesses da outra.<sup>90</sup>

A lide traz consigo um ato de injustiça que abala a ordem e a paz social, de modo que não é possível que a pretensão e a oposição sejam justas, na mesma medida, assim como não é socialmente útil render-se a pretensões ou oposições injustas.<sup>91</sup>

Feitas essas considerações, tem-se em mente que, máxime quando o objeto da composição é tributo, o conflito real, para além da mera existência de um processo, é um requisito necessário para legitimar a transação. Deve haver, portanto, ação e reação jurídicas substanciais que caracterizem pelo menos a dúvida quanto à justiça da pretensão ou da oposição no processo, sob pena de se subverter a excepcionalidade do instituto, de estimular o inadimplemento e de instituir tratamento anti-isonômico (privilégio fiscal).

Ademais, não se deixa de reconhecer que a transação visa reduzir litígios.<sup>92</sup> Tratando-se da esfera privada, talvez esse seja o principal fundamento. No entanto, em matéria tributária, em que o Estado “abre mão” de recursos que deveriam financiar políticas públicas e efetivar direitos fundamentais, é preciso algo mais.

Desse modo, é importante firmar que a transação tributária também visa, em grande importância, atender ao *primado da eficiência*, assim como preceitua o art. 37 da CF/88. Tal

---

<sup>88</sup> CARVALHO, 2019, p. 174.

<sup>89</sup> *Ibid.*

<sup>90</sup> CARNELUTTI, Francesco. **Como se faz o processo**. Tradução de Roger Vinícius da Silva Costa. São Paulo: Editora Pillares, 2015. E-book.

<sup>91</sup> *Ibid.*

<sup>92</sup> A exemplo, cita-se: 1) DE SOUZA, Priscila M. F. Campos. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília: PGFN, v. 11, n. 1, jan./jun. 2021; 2) DE SOUZA, Thiago Rodrigues; PEREIRA, Yuri Excalibur de Araújo. Fatos geradores não lançados e transação tributária do contencioso. **Revista Consultor Jurídico**, 11 ago. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-11/opiniao-transacao-tributaria-contencioso>. Acesso em: 26 mar. 2023.

princípio, em matéria tributária, pressupõe o *combate à sonegação* que não gere desequilíbrios concorrenciais, bem como a tributação pautada na *capacidade contributiva* e na *geração de desenvolvimento socioeconômico*.<sup>93</sup>

Como consectário da eficiência tributária, a transação também precisa estar pautada na *isonomia material e na justiça fiscal*, de tal sorte que deve considerar a realidade de cada contribuinte, verificando a sua capacidade de pagamento, o histórico de (in)adimplência, necessidade em tempos de crise etc.<sup>94</sup>

No contexto da eficiência e da justiça fiscal, há situações em que, mesmo quando o crédito tributário é dotado de certeza (ou seja, inquestionável a cobrança), o Fisco pode celebrar a transação. É o que se dá nos casos em que se leva em consideração o *grau de recuperabilidade do crédito*, ou seja, quando são estabelecidos critérios para aferir a chance de sucesso na cobrança tributária.

Nesse sentido, tem-se atualmente a Lei nº 13.988/2020, que estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente.

Dessarte, a transação tributária não pode seguir o mesmo rito da transação aplicada ao Direito Privado. Ela demanda um litígio (judicial ou administrativo), em que de fato haja concessões mútuas, ou seja, deve haver uma real perspectiva de *perdas e ganhos* para as partes. É desejável que seja precedida de análise acerca dos riscos da cobrança (grau de recuperabilidade do crédito) e das características de cada contribuinte, em tudo visando atender aos princípios que norteiam a atividade tributária: eficiência, isonomia e justiça fiscal.

### 3.2.6.3 O elemento para a caracterização da renúncia de receita tributária e a necessidade avaliação dos impactos

Afinal, a transação tributária importa em renúncia de receita tributária? Depende.

Há certa escassez de material doutrinário que enfrenta o problema em análise. Um dos poucos é artigo denominado “*Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal*”.

<sup>93</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. “*Scientia Iuridica*”, t. LVI, n. 312, 2007.

<sup>94</sup> AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei n. 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, v. 59, n. 233, p. 64, jan./mar. 2022.

Defende o autor que os diversos Refis promovem a extinção do crédito tributário por mecanismo diferente daqueles previstos no art. 14 da LRF, isso porque, segundo ele, só a transação consegue compor a suspensão, a exclusão e a extinção do crédito tributário em um só lugar, além de conter outros elementos que lhe são implícitos: *concessões mútuas e determinação do litígio*.<sup>95</sup>

Em outro trecho do referido estudo, o supradito autor reconhece que, na verdade, o “escopo final é, da parte do contribuinte, pagar menos, e, para tanto, renuncia ao exercício de direitos que entende possuir contra aquela exigência fiscal; da parte do Estado é receber valores incertos, de forma mais rápida e segura, renunciando a direitos que entende possuir”<sup>96</sup>.

Em que pese esses argumentos, é possível concluir que nem todo plano de regularização fiscal atende aos preceitos de uma transação tributária, ainda que nele haja cláusula expressa de acordo entre as partes para término de litígio administrativo ou judicial.

Recentemente foi editada a LC nº 174/2020, autorizando a celebração de transação tributária para a extinção de créditos tributários. No seu art. 3º, a referida norma dispõe categoricamente: “A transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública *não caracteriza renúncia de receita* para fins do disposto no art. 14 da LC nº 101, de 4 de maio de 2000”.

O citado dispositivo parece colocar pôr fim no problema em exame, mas nele há um sutil detalhe que deve ser observado. É que a LC nº 174/2020 possibilitou que os optantes do Simples Nacional estejam incluídos na modalidade de transação tributária veiculada pela Medida Provisória (MP) nº 899/2019, que posteriormente foi convertida na Lei nº 13.988/2020.

No art. 11 da Lei nº 13.988/2020 está prevista a possibilidade de celebração de transação com descontos em multas e juros tributários, porém também imprime a seguinte condição: **que esses créditos sejam classificados como *irrecuperáveis ou de difícil recuperação***<sup>97</sup>. Eis o sutil detalhe.

---

<sup>95</sup> SCAFF, Fernando Facury. Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 2 dez. 2014b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal#:~:text=Havendo%20o%20descumprimento%20do%20parcelamento,nos%20termos%20da%20transa%C3%A7%C3%A3o%20efetuada>. Acesso em: 26 mar. 2023.

<sup>96</sup> *Ibid.*

<sup>97</sup> A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da sua Portaria nº 6.757/2022, define os parâmetros a serem utilizados, isolada ou cumulativamente, para a celebração de transação, quais sejam: I – o tempo em cobrança; II – a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos; III – a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos; IV – a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais; V – o custo da cobrança administrativa e judicial; VI – o histórico de parcelamentos dos débitos; VII – o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e VIII – a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo (art. 19). Após observados esses parâmetros, a referida portaria determina que os créditos sejam

Nesses casos, em que situações peculiares do contribuinte denotam a baixa expectativa de recuperação do crédito, a transação se mostra um instrumento eficiente, na medida em que o Estado busca garantir algum quinhão do tributo devido. Ou seja, é justificável a redução de “custos” para viabilizar a arrecadação.

Isso porque, é plausível considerar que remir ou anistiar um crédito tributário classificado como de difícil recuperação ou irrecuperável não é propriamente uma renúncia de receita, uma vez que não há a livre e manifesta vontade de abdicar de um direito. No caso, o crédito está mais para perdido, de modo que abrir mão ou não do crédito surtirá o mesmo efeito: a não arrecadação.

Nesse ponto, é possível estabelecer que um elemento que separa a transação e a renúncia fiscal é o seguinte: o crédito ser recuperável, em razoável medida.

Aliás, quando demonstrada a irrecuperabilidade do crédito, a melhor solução pode ser “adotar um mecanismo semelhante ao que é utilizado para as empresas privadas, que é dos registros dos créditos incobráveis como perdas no recebimento, conforme o art. 9º da Lei 9.430/96. Ou seja, dar baixa no crédito a receber”.<sup>98</sup>

De todo modo, é necessário aprimorar os critérios para a definição do grau de recuperabilidade dos créditos tributos, conferindo-lhes objetividade, transparência e confiança.

O que não se pode desconsiderar é que a transação gera um tratamento tributário mais benéfico a determinados contribuintes e que, a depender do meio tributário utilizado, pode resultar em renúncia fiscal.<sup>99</sup>

A jurisprudência converge no entendimento aqui defendido. A título de exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em análise de auditoria que constatou a edição de lei municipal instituidora de Programa de Recuperação Fiscal, que concedia descontos nas multas e juros tributários, recomendou ao respectivo ente federativo “que observe, com rigor, as disposições do art. 14, da LRF, que disciplina a renúncia de receitas, quando da edição de novos programas dessa natureza”.<sup>100</sup>

---

classificados como: de alta perspectiva de recuperação; de média perspectiva de recuperação; de difícil recuperação; e irrecuperáveis (art. 24).

<sup>98</sup> SCAFF, Fernando Facury. Dívida ativa e a baixa dos créditos de liquidação duvidosa. **Revista Consultor Jurídico**, 31 out. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-31/justica-tributaria-divida-ativa-baixa-creditos-liquidacao-duvidosa>. Acesso em: 26 mar. 2023.

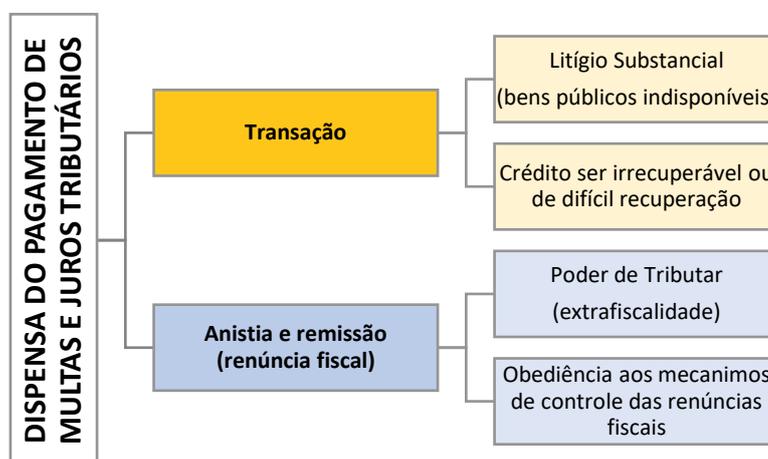
<sup>99</sup> Nesse sentido, Ricardo Castagna avalia: “**Em geral, as anistias são utilizadas nos inúmeros programas de refinanciamento de créditos tributários, inscritos ou não em dívida ativa, apelidados de Refis.** Ditos programas compreendem, dentre outras benesses aos devedores, a redução ou exclusão das multas, sejam moratórias, de ofício ou isoladas, muitas vezes sem qualquer contrapartida dos contribuintes. (CASTAGNA, 2021, p. 153-154).

<sup>100</sup> TCE-SP – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. TC-001436/026/11, Rel. Conse. Dimas Eduardo Ramalho, Primeira Câmara, Sessão de 30/07/2013.

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo enfrentou recentemente o problema em análise, tendo reconhecido a existência de vício de constitucionalidade em lei municipal que autorizava o Poder Executivo a realizar o parcelamento de débitos tributários sem incidência de juros e correção monetária. O referido Tribunal concluiu que a referida norma caracteriza “patente renúncia de receita – isenção de correção monetária e juros no parcelamento de imposto – desacompanhada de estudo de impacto orçamentário no processo legislativo”, em observância ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).<sup>101</sup>

Com efeito, a transação que gera um benefício de redução do débito tributário de forma discriminada pode sim ocasionar renúncia de receita. Porém, adota-se a premissa de que para a caracterização da renúncia de receita é necessário levar em consideração a real possibilidade de recuperação do crédito, de maneira a afastar a incidência dos mecanismos de controle previstos na CF/88 e na LRF nos casos em que haja um litígio substancial e o crédito tributário seja de difícil recuperação ou irrecuperável, assim como se denota da LC nº 174/2020 e da Lei nº 13.988/2020.

Gráfico 1 – Critérios de distinção entre a transação tributária e a renúncia fiscal



Fonte: elaborado pelo autor.

Essa premissa depende de uma classificação do crédito em graus de recuperabilidade, a partir de critérios objetivos, transparentes e confiáveis.

Não dispensa lembrar, também, os efeitos negativos que esse tipo de política pode gerar.

<sup>101</sup> TJSP – TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. ADI n. 2197983-75.2020.8.26.0000, Rel. Designado Evaristo dos Santos, Plenário, Sessão de 17/11/2021.

Por esse caminho, o estudo realizado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco) apresentou as seguintes conclusões:

- 1- **A criação de sucessivos programas de parcelamentos especiais não atinge seu objetivo, ao contrário, a médio e longo prazo reduz a arrecadação espontânea e aumenta o passivo tributário;** [...]
- 3- **Com a implantação de frequentes parcelamentos especiais, o bom cidadão contribuinte, pequeno, médio ou grande, em qualquer setor, acaba sendo desestimulado a recolher seus tributos espontaneamente;**
- 4- A concessão de parcelamentos especiais com altos descontos de juros, multas e encargos legais **configura benefícios que acarretam renúncia de receita**, e instituídos sem os necessários estudos sobre os impactos orçamentário-financeiros, desrespeitam a Lei de Responsabilidade Fiscal;<sup>102</sup> (grifo nosso)

No mesmo caminho, a Receita Federal do Brasil também divulgou o resultado do seu estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais:

**[...] os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário**, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. **Frise-se que as regras oferecidas nesses programas tornam muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens.**<sup>103</sup> (grifo nosso)

Assim, esses programas de regularização fiscal, além de gerarem renúncia fiscal, podem induzir à prática da inadimplência. É o que constatou uma pesquisa realizada no âmbito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA), da Universidade de São Paulo (USP), em que foram analisadas 114 (cento e quatorze) empresas brasileiras de capital aberto que fizeram parte do Índice Brasil 100, entre 2008 e 2015.<sup>104</sup>

Ao final, o referido estudo verificou que os benefícios advindos dos constantes programas de recuperação fiscal acabam sendo incorporados no planejamento tributário de grandes empresas e propulsionando resultados positivos para elas, “indicando possíveis caminhos a serem observados pela Administração Pública na construção de políticas antievasivas ou antielisivas.”<sup>105</sup>

<sup>102</sup> UNAFISCO NACIONAL. **Nota técnica Unafisco N° 03/2017 – Parcelamentos Especiais (Refis)**: Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios, fev. 2017. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-03-2017-parcelamentos-especiais-refis/>. Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>103</sup> RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 24 out. 2022.

<sup>104</sup> MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2017.

<sup>105</sup> *Ibid.*, p. 99.

No mais, em que pese a CF/88 deferir a cada ente tributante também a capacidade para eximir, não se pode esquecer as interferências deletérias que esse tipo de programa pode causar em relação ao modelo constitucional de um federalismo fiscal cooperativo, uma vez que as renúncias fiscais acabam desidratando outros entes federados que dependem da repartição de receitas constitucionais.

Ou seja, é prudente analisar os impactos que esses programas causam, do ponto de vista do comportamento nos contribuintes, bem como dos reflexos fiscais nas unidades federadas que dependem da transferência de receitas para o financiamento de diversas políticas públicas.

### 3.3 Matéria de Direito Financeiro e as interseções com o Direito Tributário

Como já visto anteriormente, as renúncias fiscais são utilizadas como atividade financeira alternativa para o custeio de necessidades públicas.

A atividade financeira do Estado preocupa-se com os recursos públicos, principalmente como eles são arrecadados (as receitas), administrados (a gestão) e empregados (os gastos).<sup>106</sup>

Assim, “a atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”<sup>107</sup>.

A partir dessa relação de coexistência e dependência entre as necessidades públicas e atividade financeira do Estado, as renúncias fiscais, enquanto mecanismo de dispêndio indireto, assumem papel semelhante à pecúnia. A diferença é que, nesse caso, as necessidades públicas não mais são satisfeitas diretamente pelo “serviço público” (executado diretamente pelo Estado), mas sim pelo estímulo de diversas atividades econômicas e sociais.

Em obra essencial voltada para a elucidação dessa discussão, denominada “Interseções entre o direito financeiro e o tributário”, o prefácio já anuncia que essas disciplinas possuem uma matriz teórica comum, a Ciência das Finanças, e que nesse contexto de interseções está o “tormentoso tema das isenções ou renúncias fiscais”<sup>108</sup>.

Pode-se dizer que *o poder de tributar* constitui o ponto nodal das renúncias fiscais com o Direito Tributário e o Direito Financeiro. Diz-se isso, pois a renúncia fiscal constitui um não exercício da capacidade tributária ativa pelo ente federado, uma disposição do direito de cobrar

---

<sup>106</sup> BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

<sup>107</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. ver. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 4.

<sup>108</sup> SCAFF, Fernando Facury; LANNA, Gustavo; ROCHA, Sergio André. (orgs.). **Interseções entre o direito financeiro e o tributário**. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021. p. 14.

o tributo, que só possível se, previamente, a CF/88 tiver atribuído competência tributária para o mesmo ente, ou seja, se ele tiver o poder de instituir o tributo que pretende dispor.

Outro ponto de interseção que repercute nas renúncias fiscais é o *design do tributo*, ou melhor, os elementos fundamentais que compõem a regra-matriz de incidência tributária.

Esses elementos fundamentais do tributo são classificados, pela doutrina, como descritor e prescritor. O primeiro, pautado num critério material, descreve as hipóteses de incidência do tributo, como o comportamento, o tempo e o espaço. Já o segundo trata dos critérios pessoais e quantitativos, prescrevendo as consequências do fato tributável, com a indicação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação, da alíquota e da base de cálculo.<sup>109</sup>

O *design* influencia diretamente num dos principais problemas relacionados à transparência das renúncias fiscais, que é a mensuração do gasto. Isso porque a dificuldade de mensuração das renúncias fiscais decorre, dentre outras coisas, da multiplicidade e da complexidade de formatos tributários aplicados aos entes federados.<sup>110</sup>

De outro lado, a zona limítrofe de atuação do Direito Tributário é alcançada com o pagamento do tributo e, via de consequência, com a extinção da obrigação tributária. A disciplina tributária se preocupa em regular a relação antagônica fisco-contribuinte, não se inserindo nesse campo de preocupação as finalidades os interesses da sociedade com o resultado da tributação: a receita. Assim, as preocupações das renúncias fiscais não se situam nessa relação jurídico-tributária antagônica (Estado-indivíduo), uma vez que se assentam muito nos interesses coletivos que legitimam o tratamento tributário diferenciado, melhor dizendo, no gasto público.<sup>111</sup> A questão da função, das finalidades e do destino das receitas é estranha ao Direito Tributário, por força do próprio art. 4º, II do CTN<sup>112</sup>.

Em curiosa perspectiva doutrinária, identifica-se que, em termos lógico-jurídicos, a renúncia fiscal modificaria até mesmo a posição dos sujeitos na relação obrigacional, de modo que, quando se trata de relação tributária o sujeito ativo (credor) é o Estado e o sujeito passivo (devedor) é o contribuinte. Já na relação jurídica decorrente das renúncias fiscais o contribuinte passa a ser o credor (no que se refere ao direito de obter a vantagem fiscal) enquanto o Poder Público qualifica-se como devedor (no que se refere à obrigação de conceder a vantagem fiscal).<sup>113</sup>

---

<sup>109</sup> CARVALHO, 2019.

<sup>110</sup> SCAFF, 2018.

<sup>111</sup> CORREIA NETO, 2016.

<sup>112</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes para qualificá-la:** [...] II – **a destinação legal do produto da sua arrecadação** (grifo nosso).

<sup>113</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

Outro fator de afasta as renúncias fiscais das regras atinentes ao Direito Tributário é a questão da afetação/vinculação das receitas dos impostos a determinada da atividade. Isso porque, vale lembrar, a CF/88 consagrou o Princípio da Não Vinculação das Receitas de Impostos, ao dispor no seu art. 167, IV que é vedada “a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”, bem como o CTN, em seu art. 16, dispõe que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Entretanto, é crível que o Estado, ao conceder um incentivo fiscal de ICMS, por exemplo, acaba vinculando aquela receita (ainda que renunciada) a uma atividade direta e contraprestacional. Veja-se, inclusive, que é da essência das renúncias fiscais onerosas financiar atividades e sujeitos específicos (ex.: atividades econômicas e pessoas em situação especial), conforme lei autorizadora.

Ainda sob os argumentos que afastam as renúncias fiscais das regras tributárias, já foi dito *alhures* que o dever fundamental de pagar impostos tem alicerce num primado de solidariedade social. De um lado há o sujeito que tem a obrigação de pagar o tributo (o contribuinte) e de outro lado há o que tem a obrigação não só de usar a receita proveniente para efetivar direitos fundamentais, mas também de instituir e cobrar o tributo (o ente político)<sup>114</sup>. Porém, há de se lembrar que um dos elementos caracterizadores da renúncia de receita é a não generalidade (tratamento tributário diferenciado) e a necessidade de requerimento do interessado e da autorização do Fisco (art. 179 do CTN e art. 14, § 1º da LRF).

Com efeito, o não tributo não segue a mesma lógica do tributo, pelo menos *in totum*, já que pressupõe uma adesão espontânea do contribuinte ao plexo de incentivos, por meio da qual passará a ser favorecido com “vantagens fiscais que funcionam como sanções premiaias, no objetivo de estimulá-lo a, voluntariamente, participar das atividades prestigiadas de acordo com o planejamento estatal”<sup>115</sup>.

Outrossim, é importante lembrar: o ente político tem a “liberdade” de instituir benefícios fiscais, mas, após instituído, o ato de concessão (autorização) para a fruição do benefício é vinculado ao preenchimento das condições estabelecidas em lei, tudo como forma de proteger o contribuinte contra a discricionariedade no ato de concessão desse tratamento tributário diferenciado, a teor do que consta no art. 150, § 6º da CF/88.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> Até porque não dispensa lembrar que o tributo é definido como “toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**” (art. 3º do CTN). (grifo nosso)

<sup>115</sup> MELO, 2020.

<sup>116</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Remissão e Anistia fiscais: sentidos dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 92, p. 67-73, maio 2003.

Em reforço de conclusão, socorre-se da lúdica distinção entre as tutelas do Direito Tributário e do Direito Financeiro, *in verbis*:

O Direito Tributário limita a arrecadação; o Direito Financeiro busca a melhor utilização dos recursos arrecadados em prol do bem comum. **Um é vinculado a uma ideia individual, de retirada de dinheiro do bolso privado; o outro é vinculado a uma ideia de bem público, de satisfação das necessidades públicas.** Um busca limitar a arrecadação, e só se arrecada de quem tem bens; o outro visa a utilização desses bens arrecadados de quem tem, para uso em prol de quem não tem ou de quem tem menos recursos.

Um possui uma ótica liberal, pois diz **respeito ao uso do dinheiro auferido de conformidade com seus próprios desígnios, individualmente**; o outro tem relação com o atendimento das necessidades públicas pelo Estado, enfim uma visão mais social. **Em um, o dinheiro é utilizado sob uma ótica privatística (poderia usar a frase de Nelson Saldanha, personalística); o outro tem por escopo uma ótica publicística.** É claro que podem haver deturpações, como a aplicação dos recursos arrecadados de todos em prol dos interesses da classe mais abastada, ou mesmo a desoneração dos mais ricos, porém são deturpações, e não o escopo do sistema.

Em suma, **o direito tributário representa o jardim**, o que se esconde no recôndito da casa, no bolso das pessoas, nas contas correntes, na contabilidade das empresas; e **o direito financeiro corresponde à praça**, onde se debatem as questões públicas, onde o orçamento público é discutido e votado, onde a Lei de Responsabilidade Fiscal limita os gastos a serem efetuados em itens orçamentários que muitas vezes necessitam de maior investimento público. As questões financeiras são de Estado, colocadas a público; as tributárias dizem respeito aos financiadores destes gastos. **Não há aqui uma separação entre direito privado de um lado e público do outro, como também ela não existe na metáfora do jardim e da praça; a diferença se dá na ótica que se aplica ao fenômeno, e não nele em si.**<sup>117</sup> (grifo nosso)

Com efeito, as renúncias fiscais não tratam de dinheiro “utilizado sob uma ótica privalística” ou de “retirada de dinheiro do bolso privado” ou do “uso do dinheiro auferido de conformidade com seus próprios desígnios”, como é da essência do Direito do Tributário. Pelo contrário, as renúncias fiscais refletem “uma ideia de bem público, de satisfação das necessidades públicas”, própria das preocupações do Direito Financeiro.

### **3.4 Isonomia e moralidade: princípios que balizam e legitimam a concessão de renúncias fiscais**

A *Isonomia* (igualdade), enquanto princípio e valor, está espalhada em diversos dispositivos da CF/88, principalmente no espaço reservado para os Direitos e Garantias Fundamentais (art. 5º). Constitui, na verdade, o próprio fundamento da existência dos ideais de um Estado de Direito e de um Estado Fiscal, haja vista que a CF/88 busca, explícita ou implicitamente, construir uma sociedade o mais igualitária possível.

<sup>117</sup> SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro. In: TÓRRES, H. T. (coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 547-548.

A *isonomia* é considerada como elemento fundamental para o asseguramento pleno das liberdades, principalmente quando o que está em jogo são os direitos fundamentais que demandam prestações positivas do Estado. Trata-se de um preceito dotado de diversas vertentes, mas cujo sentido nuclear se extrai dos direitos que prezam pela igualdade de tratamento e pelo repúdio a discriminações injustificadas.<sup>118</sup>

As Finanças Públicas também se preocupam com a igualdade, com especial detença quanto à *isonomia fiscal*, também denominada de *isonomia tributária*. E a CF/88, ao designar as limitações do poder de tributar, foi expressa quanto a sua previsão.

De início, a CF/88 veda aos entes federados a possibilidade de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II). Também proíbe que a União crie tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência a um dos demais entes federados, em detrimento de outro, fazendo a ressalva de que se admite a concessão de renúncias fiscais destinadas a reduzir desigualdades socioeconômicas entre as diferentes regiões do País (art. 151).

Em esteio doutrinário da *isonomia fiscal*, cita-se a lição abaixo:

Não basta que a lei crie a tributação justa, afinada com a capacidade econômica do cidadão, mas que a imponha igualmente a todos; nem se esgota a segurança no direito de ir à presença do juiz expor a sua pretensão contra o Fisco, mas de estar em pé de igualdade com a outra parte; nem a imunidade significa apenas intributabilidade dos direitos da liberdade, senão que aponta para a igual vedação de incidência para todos os homens. Demais disso, **a igualdade tributária não está presa a um único fundamento, eis que pode se justificar por motivos fiscais ou extrafiscais, financeiros ou políticos, conjunturais ou permanentes.**

A desigualdade fiscal, por seu turno, ínsita na injustiça, na insegurança e no desrespeito aos direitos humanos, ofende a liberdade relativa. As distorções dos princípios da capacidade contributiva, da distribuição de rendas, da legalidade, do lançamento vinculado, etc. não prejudicam simplesmente os valores da justiça e da segurança, senão que violentam a liberdade e o direito da propriedade, posto que repercutem desigualmente sobre situações econômicas e jurídicas iguais ou igualmente sobre situações desiguais. A desigualdade tributária, em suma, não fere apenas os valores jurídicos – Justiça e segurança – mas penetra no próprio campo existencial dos direitos da liberdade do contribuinte, desfalcando-lhe o bolso e a economia, com a ofensa ao art. 5º, XXII, da CF 88.<sup>119</sup> (grifo nosso)

<sup>118</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

<sup>119</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 348-349.

A *isonomia fiscal* é um dos aspectos mais evidentes de justiça fiscal.<sup>120</sup> Está presente em diversos preceitos fundamentais da tributação, tais como: a Capacidade Contributiva, a Progressividade, a Seletividade e a Neutralidade.

A *Capacidade Contributiva* versa que cada cidadão deve pagar os impostos de forma proporcional ao seu poder aquisitivo (quem mais tem deve pagar mais). Essa é a dicção do § 1º do art. 145 da CF/88, que dispõe ser desejável que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando ao Fisco, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A *progressividade* é uma forma de instrumentalizar a capacidade contributiva, por meio da adoção de alíquotas variadas/progressivas dos impostos.<sup>121</sup> O Imposto de Renda é um exemplo clássico de tributo que leva em consideração, em certa medida, a capacidade contributiva e a progressividade, uma vez que adota alíquotas diferenciadas para diversas faixas de renda.

A capacidade contributiva é um mandamento e a progressividade é um instrumento de efetivação desse mandamento. A aplicação de ambos depende sobre quem recai o ônus econômico da tributação, ou seja, se o tributo é direto ou indireto.

Basicamente, nos tributos diretos o seu recolhimento se dá pelo sujeito que, cumulativamente, arca com o ônus fiscal (contribuinte de fato) e tem o dever de pagar (contribuinte de direito). Já nos tributos indiretos, o sujeito que arca com o ônus fiscal é diferente daquele que tem a obrigação de recolher.<sup>122</sup>

Por isso que os impostos incidentes sobre o consumo, em especial o ICMS, são considerados regressivos, uma vez que incidem sobre fatos que não levam em consideração a capacidade de pagamento dos contribuintes de fato. Isso é mais bem enxergado quando se coloca em situações práticas. Se, por exemplo, um cidadão paraense, que tem renda mensal de

---

<sup>120</sup> “Entre igualdade e justiça o relacionamento é íntimo e profundo. Mas não se confundem. A igualdade, como princípio vazio, é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. Não se explica circularmente a igualdade pela justiça, nem vice-versa” (TORRES, 2014, p. 160).

<sup>121</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

<sup>122</sup> Conforme diferencia a doutrina: “Os tributos que implicam carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito, assim entendido aquele que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária enquanto devedor, são denominados tributos diretos. Já os tributos que incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato, são denominados tributos indiretos” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book (p. 401).

um salário-mínimo – R\$1.302,00 (um mil trezentos e dois reais)<sup>123</sup> –, precisar comprar um bem/produto de R\$700,00 (setecentos reais), sujeito à tributação de ICMS com alíquota de 19%, como é atual<sup>124</sup>, pagará os mesmos R\$133,00 (cento e trinta e três reais) de ICMS que um cidadão com renda mensal de R\$30.000,00 (trinta mil reais) pagará. A diferença é que para primeiro o tributo corresponde a mais de 10% da sua renda, ao passo que para o segundo representa apenas 0,44%. Desse modo, ficam nítidas a perversidade e a injustiça geradas pela regressividade.

Com isso, propõe-se uma reflexão acerca da possibilidade de aplicação da capacidade contributiva/progressividade, como critério para a concessão de incentivos fiscais, ainda que esses sejam relativos a tributos indiretos. Isso porque, uma que vez que o tributo indireto não leva em consideração as características pessoais do contribuinte, esses elementos de isonomia fiscal são inócuos no caso de uma política de tributação impositiva do Estado (em que todos têm o dever de pagar).

Mas, tratando-se de política de tributação não impositiva (que depende de adesão), não se vê óbice em adotar alíquotas progressivas de acordo com a capacidade de pagamento dos contribuintes ou porte empresarial. Por exemplo, uma Microempresa poderia ser beneficiada com uma alíquota de desconto de imposto em percentual superior a que faria *jus* uma empresa de porte maior (pequeno, médio e grande).

Essa medida, que aparentemente institui tratamento desigual entre os beneficiários de incentivos fiscais, prestigia, na verdade, o primado da *isonomia fiscal*, aos moldes da igualdade substancial/material, tão almejada pela CF/88. Sobre essa possibilidade, cita-se o posicionamento doutrinário:

A isenção **deve se basear na ideia de justiça**, correspondendo aos seus **princípios da capacidade contributiva**, redistribuição de rendas ou desenvolvimento econômico. A política das isenções está hoje sob suspeita generalizada de injustiça, improdutividade e perversidade fiscal, o que a torna suscetível de se transformar constantemente em privilégio odioso, ofensivo da liberdade e dos direitos humanos do contribuinte.<sup>125</sup> (grifo nosso)

---

<sup>123</sup> Conforme Medida Provisória nº 1.143/2022.

<sup>124</sup> Conforme a Lei estadual nº 5.530/1989, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, com redação da pela Lei Estadual nº 9.755/2022, assim dispõe:

Art. 12. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na seguinte forma:

[...]

VII – a alíquota de 19% (dezenove por cento), nas demais operações e prestações.

<sup>125</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na Constituição**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 322-323.

Nesse sentido, é válida a norma de renúncia fiscal que trata desigualmente os contribuintes, na medida da sua desigualdade, desde que o tratamento desigual seja proporcional aos fins perquiridos pela norma.<sup>126</sup>

Ora, se a renúncia fiscal, por si só, já conduz a tratamento tributário diferenciado (desigual entre os beneficiários e os não beneficiários), sob a justificativa de cumprimento de direitos fundamentais, não há de se refutar que ela possa promover igualdade substancial entre os seus beneficiários.

Uma política fiscal, que incorpora os preceitos da capacidade contributiva e da progressividade, tem grande chance de sucesso na redistribuição de renda, na redução de desigualdades e na realização de um verdadeiro projeto político pelo bem comum. Política desse feitio não deve agradar os adeptos do “hipercapitalismo” – neoliberal –, que defende veementemente a legitimidade da concentração do capital na mão de poucos.<sup>127</sup>

Por sua parte, a *seletividade* constitui em técnica – extrafiscal – de tributar mais ou menos uma mercadoria, de acordo com a sua essencialidade. A seletividade pode ser entendida como uma forma de, dada impossibilidade/dificuldade de personalizar os impostos indiretos (sobre o consumo), pelo menos tentar corrigir ou reduzir os seus efeitos regressivos.<sup>128</sup> Por exemplo, a diminuição da carga tributária para itens da cesta básica é um meio de emprego da seletividade que busca incentivar a aquisição desses produtos, assim como o aumento da carga tributária para o cigarro também é um modo de seletividade que visa desestimular a aquisição desse produto nocivo à saúde.

Sobre a *neutralidade fiscal*, parte da doutrina entende que ela deriva de um subsistema da economia que, primado num ideal de eficiência econômica pautado em justiça, exige que a tributação deve influenciar minimamente nas escolhas dos agentes de produção.<sup>129</sup>

Nesse caminho, é válido citar a abordagem que a doutrina dá para o tema, sobretudo correlacionando com os incentivos fiscais:

**Há dois aspectos relevantes que devem ser observados no princípio da neutralidade fiscal:** o da **eficiência econômica** que tem como pressuposto a maior produtividade baseada nos mecanismos de mercado, sem qualquer interferência do poder público, refletido no princípio da livre concorrência; o segundo aspecto é o da **equidade** que está relacionado ao direito legislado no sentido de não promover

<sup>126</sup> BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito**, v. 10, n. 2. Porto Alegre: UFRGS, 2015.

<sup>127</sup> PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Tradução de Dorothée de Bruchard e Maria de Fátima Oliva do Couto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

<sup>128</sup> SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte; São Paulo: D'Plácido, 2020.

<sup>129</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

discriminação, nem restrição legal. **Os incentivos fiscais para “vestir um santo e desvestir vários outros”, muito em voga entre nós, é afrontoso a esse princípio, acabando por comprometer o princípio da eficiência econômica.** Uma isenção, por exemplo, no meio do ciclo de comercialização de mercadoria para favorecer este ou aquele setor da economia, causa uma distorção econômica muito grande, à medida que acarreta a anulação e estorno dos créditos de impostos referentes às etapas anteriores ao da isenção. [...] Advirta-se, no entanto, que **as distorções decorrentes de incentivos fiscais generalizados decorrem do desrespeito pelo legislador infraconstitucional de preceitos da Constituição voltados exatamente para preservar a neutralidade fiscal em situações específicas.**<sup>130</sup> (grifo nosso)

Por conta dessa visão, há quem veja com desconfiança a possibilidade de uma real neutralidade tributária, na medida em que os impostos tendem a gerar, inevitavelmente, efeitos econômicos paralelos.<sup>131</sup>

Sob outra ótica, a qual se adere, a neutralidade fiscal não nega a interferência dos tributos na economia, enquanto consectário lógico, mas sim que a tributação não deve causar distorções competitivas, da feita que o Estado deve conferir tratamento igual aos agentes econômicos que estejam em condições semelhantes.<sup>132</sup>

Mas, repise-se, é possível e desejável que o quesito “condição semelhante” considere, entre outros, o elemento da capacidade contributiva dos agentes beneficiários, em apreço à isonomia fiscal.

Por fim, outro princípio norteador da tributação e que se aplica também para a política de renúncias fiscais é o Princípio da *Moralidade Tributária*.

A moralidade, enquanto princípio a que se sujeita o Estado, foi durante muito tempo tratado hermeticamente como um dos princípios reguladores da Administração Pública, conforme disposto no art. 37 da CF/88.<sup>133</sup>

Um tanto recente, a doutrina brasileira passou a se debruçar sobre outra vertente principiológica da moralidade, qual seja: a *moralidade tributária*. A literatura registra que a inspiração para os estudos da moralidade tributária decorre da doutrina alemã.<sup>134</sup>

Segundo altos estudos da doutrina germânica, a moralidade tributária consiste na “Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte”<sup>135</sup>.

<sup>130</sup> HARADA, Kiyoshi. **Neutralidade Fiscal**. 2016. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>. Acesso em: 27 jan. 2023.

<sup>131</sup> TORRES, 2005.

<sup>132</sup> BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Interesse Público**. Belo Horizonte, v. 19, n. 104, jul./ago. 2017.

<sup>133</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-45, 2015.

<sup>134</sup> Nesse sentido, tem-se como expoente dos estudos da Moral Tributária o doutrinador alemão Klaus Tipke.

<sup>135</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012. p. 7.

Inspirado na citada doutrina, a literatura brasileira também deu mais atenção para a questão da moralidade tributária, analisando-a sob a ótica do Estado e do Contribuinte.<sup>136</sup>

Do prisma estatal, a moralidade tributária “pode ser visualizada a partir das ideias básicas cultivadas pelos poderes legislativo, judiciário e administrativo”<sup>137</sup>. A moralidade tributária no legislativo estaria presente na ação dos parlamentares em criar leis tributárias devidamente calcadas em direitos fundamentais. No judiciário, ela reside na forma com os juízes decidem casos concretos sobre a tributação. No administrativo, a moralidade tributária é externalizada pela isonomia de aplicação da norma.

Já do ponto de vista do contribuinte, a moralidade fiscal consiste no próprio reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos, de maneira que é possível a busca por pagar menos tributo, mas dentro dos limites da aplicação da lei e de sua interpretação. A doutrina nacional exemplifica 7 (sete) perfis de contribuintes que cometem imoralidade fiscal, conforme transcrito abaixo:

1. o *homo economicus*: pensa em sua conveniência econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta; em sua opinião, é lícito tudo o que o beneficia;
2. o compensador (*Aufrechner*): o imposto só é justo se existe uma contraprestação equivalente;
3. o mal-humorado: está desgostoso, sobretudo, com a linha política seguida pelo Estado;
4. o liberal: o partidário do liberalismo fiscal é especialmente sensível ao imposto como limitação da liberdade; a repugnância que sente pelos impostos pode induzi-lo a não pagar todos os seus impostos, a não fazê-lo pontualmente ou a optar pelo caminho legalista;
5. o elusor legalista: busca aproveitar os benefícios fiscais e as lacunas e as passagens obscuras da lei para pagar o mínimo possível pelos seus impostos, tendo geralmente a ajuda dos assessores fiscais;
6. o inexperto: incapaz de interpretar as leis fiscais sem a ajuda de um assessor;
7. o sensível ante a justiça: se escandaliza com as desigualdades do gravame, seja pela concessão de benefícios fiscais, seja pela desigual aplicação das leis tributárias.<sup>138</sup>

Em aplicação direta ao objeto do presente trabalho, “o respeito da moral tributária constitui não apenas critério de constitucionalidade, mas também de legitimidade dos incentivos fiscais”<sup>139</sup>, de forma que se justifica um tratamento tributário mais benéfico, em detrimento de outros, quando por detrás disso houver a busca para o cumprimento de objetivos constitucionais.<sup>140</sup>

---

<sup>136</sup> TORRES, 2014.

<sup>137</sup> *Ibid.*, p. 13.

<sup>138</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>139</sup> LEÃO, Caio Souza. **Incentivos fiscais e moralidade tributária**: a legitimidade na concessão e no controle. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2019. p. 103.

<sup>140</sup> “Introduzindo o legislador favorecimentos fiscais que não se referem a tais razões de bem comum ou não os revogando, se bem que tais razões tenham caducado, então age ele imoralmente; pois os contribuintes não favorecidos têm de compensar com impostos (ainda) maiores a queda de arrecadação, que surge com os favorecimentos” (TIPKE, 2012, p. 66).

Noutras palavras, a moral tributária “exige que as leis tributárias devam possuir relação harmônica com a Constituição vigente e com a ética dos direitos fundamentais”<sup>141</sup>.

Exemplo claro de legitimação e de moralidade das renúncias fiscais está no que consta o § 3º, VI do art. 227 da CF/88, ao dispor que os incentivos fiscais são meios para que Poder Público promova o direito de proteção especial, com o intuito de assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Vê-se, ante o exposto, que a *isonomia fiscal* e a *moralidade fiscal* são princípios da tributação que balizam e legitimam a concessão de benefícios tributários, coexistindo para a mesma finalidade: a efetivação de vários preceitos fundamentais abarcados pela CF/88.

### **3.5 Os limites entre o federalismo fiscal cooperativo e o poder de renunciar receitas tributárias**

De acordo como dispõe o art. 1º da CF/88, o Estado brasileiro se organiza politicamente na forma de federação. "A premissa central dessa forma de Estado é a descentralização política, com a divisão do poder em diferentes centros de competência, autônomos, mas coordenados entre si".<sup>142</sup>

Então, quis a CF/88 firmar uma espécie de condomínio federativo, a partir da repartição das competências de governo entre a União, os Estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios. Essas competências dos entes federados estão distribuídas em atribuições legislativas, administrativas e arrecadatórias. Basicamente, as competências da União giram em torno de assuntos de interesse nacional, enquanto as dos Estados, do DF e dos Municípios versam mais sobre interesses regionais e locais.

É bem verdade que a própria CF/88 estabeleceu espaços de atuação em que se inserem todos os entes federados, vislumbrando que uma ação conjunta entre eles tem mais chance de concretizar os objetivos constitucionais. Essa ação conduz à ideia do *federalismo*

---

<sup>141</sup> ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 26, n. 4, p. 4, out./dez. 2021.

<sup>142</sup> BARROSO, 2022, p. 1037.

*cooperativo*.<sup>143</sup>

Como já dito em linhas anteriores, a existência do Estado Fiscal é justificada a partir de um ideal de solidariedade, em que todo cidadão deve contribuir para que o Poder Público tenha aparato financeiro suficiente para custear os direitos e as garantias que a CF/88 prevê.

Essa solidariedade de deveres também está enraizada no arquétipo do *federalismo fiscal*, enquanto modelo escolhido pelo constituinte para definir a forma de subsistência do Estado.

Assim, a CF/88 estabeleceu um espírito de cooperação e solidariedade fiscal, com vistas no desenvolvimento e na redução de desigualdades, a fim de que seja possível manter uma unicidade econômica nacional.<sup>144</sup>

À vista disso, a CF/88 define que a tributação ocorrerá de forma descentralizada, estabelecendo competências tributárias próprias para a União (arts. 153 e 154), para os Estados e o DF (art. 155) e para os Municípios (art. 156).

Mais adiante, aparentemente reconhecendo uma assimetria nas competências tributárias<sup>145</sup>, coube à Carta Maior definir uma série de mecanismos de cooperação fiscal, o chamado sistema de repartições de receitas tributárias (arts. 157, 158 e 159 da CF/88).

Por meio desse sistema, "propicia-se que Estados e Municípios com menor arrecadação possam, preservando a sua autonomia, enfrentar as demandas sociais que superam as receitas obtidas por meio dos tributos da sua própria competência."<sup>146</sup>

Trata-se, na verdade, de um sistema misto de repartição, em que diferentes esferas de governo participam do produto da arrecadação de forma *direta e indireta*.<sup>147</sup>

Então, os Estados e o DF participam *diretamente* da arrecadação de tributos de competência da União (arts. 157 e 159, II e III da CF/88). Os Municípios participam diretamente da arrecadação de tributos de competência da União e dos Estados (art. 158).<sup>148</sup> Uma

<sup>143</sup> “A lógica de federalismo cooperativo deve ter por escopo o desenvolvimento conjunto das unidades federadas, de modo que todos tenham iguais condições de participar das oportunidades apresentadas no jogo econômico e de poder, e não de concorrência predatória, o que pode descambar em guerra fiscal. Incumbe ao federalismo cooperativo a redução das desigualdades regionais, a fim de que as pessoas possam efetivamente ter maiores oportunidades para o desenvolvimento de suas capacidades” (SCAFF, Fernando Facury. Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, p. 250, 2014c).

<sup>144</sup> TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015.

<sup>145</sup> É que mesmo diante de todas essas fórmulas de repartição de receitas fiscais, verifica-se que a CF/88 contemplou a União com a maior da cesta fiscal, motivo pelo qual há certo consenso doutrinário de que “o federalismo brasileiro ainda não esteja satisfatoriamente estruturado” (BARROSO, 2022, p. 1046).

<sup>146</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. E-book (p. 2418).

<sup>147</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

<sup>148</sup> Por exemplo, os Municípios são detentores de 25% da receita arrecadada a título de ICMS pelos respectivos Estados e 50% da receita de IPVA, conforme art. 158, III e IV da CF/88.

característica importante da forma *direta* de participação é o uso do termo “*pertencem*”, do verbo “*pertencer*”, dando conta que a quota da receita arrecadada não é meramente dada ao ente destinatário, mas sim que ela é propriamente dele.

De outro lado, “as participações *indiretas* ocorrem por meio da criação de fundos.”<sup>149</sup> Esses fundos estão dispostos no art. 159, I da CF/88, são os chamados Fundos de Participação dos Estados, do DF e dos Municípios, que são financiados pela União. Veja-se que, neste caso, o constituinte diz que “a União entregará”, ou seja, optou pelo verbo “*entregar*”.

Feito esse necessário introito conceitual, surge inevitável o questionamento acerca dos limites para a concessão de renúncias fiscais, uma vez que a perda de receita tributária que delas decorre acaba, pelo menos a princípio, abalando o pacto por um *federalismo fiscal cooperativo*. Por exemplo, há pesquisas dando cabo que:

A contínua e extensa política desoneratória que vem sendo implementada pela União, através da concessão de incentivos fiscais de impostos federais que tem parcela de sua arrecadação destinada à repartição tributária, especialmente o IR e o IPI, vem representando uma ameaça ao equilíbrio do sistema tributário em razão do forte impacto refletido nos repasses realizados do FPM e FPE.<sup>150</sup>

Ou seja, ao renunciar receitas, o ente federado pode violar o sistema de repartição constitucional de receitas? É o que será analisado.

Decerto é que essa problemática já foi levada ao STF, pelo menos 03 (três) vezes nos últimos 15 (quinze) anos.

No primeiro caso, tratou-se do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 572.762, cuja análise da constitucionalidade se dava em torno de um procedimento realizado pelo Estado de Santa Catarina, por meio do Decreto estadual 1.490/2000, em que o Estado retinha o ICMS arrecadado para o financiamento do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec), porém não contabilizava a receita recebida e condicionava o recebimento da quota-parte dos Municípios ao pagamento futuro pelas empresas.

Tratava-se ali, claramente, de uma tentativa burla à CF/88, de maneira que, nas palavras do Relator, Min. Ricardo Lewandowski, o Estado pretendia fazer cortesia com chapéu alheio. Definiu-se, naquele julgamento, que: “O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual”, sob pena de configurar interferência do Estado no sistema constitucional de

<sup>149</sup> *Id.*, p. 70.

<sup>150</sup> REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo Fiscal: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos fundos de participação**. 2019. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019. p. 200.

repartição de receitas tributárias.<sup>151</sup>

Noutro julgamento, no bojo do RE nº 705.423, tratou-se de perquirir se é constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e respectivas quotas devidas às Municipalidades, em razão da concessão regular de renúncias fiscais relativas ao respectivo imposto.

Amparado na interpretação de que o conceito técnico de arrecadação conduz para o entendimento de que só existe o direito à participação na receita se ela foi efetivamente arrecadada (que adentra aos cofres públicos), o Supremo fixou a seguinte tese no Tema nº 653: “É constitucional a concessão **regular** de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.”<sup>152</sup>

Veja-se que o destaque acima se faz importante, pois o STF claramente imprimiu no julgamento a *regularidade* do benefício fiscal como condicionante para a ausência de “redução do produto da arrecadação”. É o que explicou o Relator em discussão de voto:

Essa é a razão, ou seja, a expressão como aqui consta "redução do produto da arrecadação", na verdade, não é uma redução material ou quantitativa. É isso que o Ministro acaba de dizer. Estamos de acordo em relação à dimensão teleológica desta tese. **É, a rigor, uma consideração que leva em conta ser regular a concessão que a União faz de incentivo, benefícios e isenções relativas a esses impostos e não os arrecada.** Portanto, a rigor, em sentido material, redução não há. (grifo nosso)

Por último, em recente julgamento do RE nº 1.288.643, o STF examinou a constitucionalidade dos benefícios fiscais dados pelo Estado de Goiás, que concedem a empresas o diferimento ou postergação do prazo para pagamento de cerca de 70% do ICMS devido, em detrimento da disposição constitucional de que pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do referido imposto.

Não obstante a diferença entre as situações de fato, o STF utilizou os mesmos argumentos contidos na fixação da tese contida no Tema nº 653 para estabelecer que:

“Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS – a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás – não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais.” 6.

<sup>151</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 572762, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737.

<sup>152</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 705423, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-020 DIVULG 02-02-2018 PUBLIC 05-02-2018.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.<sup>153</sup>

No voto, o Relator também fez distinção entre o caso ora julgado e aquilo que foi decidido no RE 572.762:

Naquela assentada, o Tribunal analisava a constitucionalidade do regramento instituído pelo Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), que previa a retenção, pelo Estado de Santa Catarina, da parcela do produto de ICMS já arrecadado, a qual, à luz do art. 158, IV, da Constituição Federal, seria devida aos Municípios. [...]

Portanto, da análise do mencionado paradigma, não restam dúvidas de que o PRODEC, instituído pelo Decreto estadual 1.490/2000, contava com sistemática diversa daquela prevista para os programas FOMENTAR e PRODUIZIR. Isso porque, enquanto, no âmbito do PRODEC, o contribuinte beneficiário recolhia 100% do ICMS devido, o valor financiado/emprestado pelo Estado de Goiás no bojo dos seus programas, correspondente a 70% ou 73% do tributo a ser pago, não ingressa em sua contabilidade.

A obrigação de transferência só ocorre quando há, por óbvio, o efetivo recolhimento do tributo, isto é, quando configurada a receita pública por parte do Estado.<sup>154</sup>

Em cotejo dos julgamentos suprareportados, sobretudo em consideração ao que ficou definido na Tese nº 653, verifica-se que o STF fixou como limites para a não interferência das renúncias fiscais nos mecanismos garantidores de um federalismo fiscal cooperativo: 1º - que o direito concreto à participação nas receitas tributárias só ocorre quando da efetiva arrecadação do tributo; e 2º – que os benefícios fiscais não violam o sistema de repartição constitucional de receitas, desde que os referidos benefícios tenham sido *regularmente* concedidos.

Traçadas essas balizas, ressalta-se a necessidade de controle das renúncias fiscais, tanto pela autoridade tributante quanto pelos órgãos de controle, a fim de que não se acentue ainda mais as fragilidades do modelo de federalismo fiscal vigente, de modo que realmente cada ente federado goze de autonomia financeira suficiente para custear as diversas políticas públicas a seu cargo.

### **3.6 “Negócios ou parcerias público-privadas” para realizar políticas públicas**

A expressão “*política pública*” é daquelas que grande parte população fala, comenta e acredita saber conceituar. Como se sabe, “é comum que o termo políticas públicas seja usado na linguagem coloquial, designando ações estatais em sentido amplo e genérico, presente em

---

<sup>153</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1288634, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-023 DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023.

<sup>154</sup> *Ibid.*

campanhas eleitorais e em discursos políticos”.<sup>155</sup>

A palavra “política” tem sua origem no latim *politicus*, associado ao grego *politikós*, que remete historicamente às comunidades que viviam civicamente nas cidades (*polis*).<sup>156</sup> No Brasil, o termo política tem a sua acepção como “arte ou ciência da organização, direção e administração de nações ou Estados.”<sup>157</sup> Já a palavra “pública” dispensa referências conceituais, já que, intuitivamente, denota algo de pertencimento coletivo.

A par desses elementos nucleares da expressão (política + pública), é possível considerá-la, enquanto metaconceito simplificante, como “a ação intencional de governo que vise atender à necessidade da coletividade.”<sup>158</sup>

Assim, não há como negar que os termos têm um correlação direta e necessária. Se, de outro lado, existe a ideia de “política privada”, então ela não é coesa, razão pela qual não é difundida.

A literatura registra um sem-número de tentativas de conceituação de *políticas públicas*. Todavia, é preciso ter em mente que uma *política pública* é dotada de elementos complexos e dinâmicos, por conta da multidimensionalidade e da necessidade de transformação de realidades que lhes são intrínsecas. Desse modo, não é possível estabelecer uma definição estática e exauriente de *política pública*, que responda a qualquer demanda social ou econômica, no máximo é possível apontar alguns aspectos nucleares que permitem a sua identificação. Nesse sentido, colhe-se o ensinamento abaixo:

É nesse sentido que a caracterização das políticas públicas como um conceito aberto, e por deveras complexo, seria composta por um conjunto de ações e programas continuados no tempo, que afetam simultaneamente várias dimensões básicas da vida de uma população, devendo ser organizadas em uma determinada área de implementação, numa busca concretizada pelo procedimento, explicitando diretrizes e objetivos numa sucessão de atos que se desenvolvem na busca de um fim determinado, posto.<sup>159</sup>

Principalmente nos últimos anos, as *políticas públicas* também passaram a ser objeto de crescente interesse para o Direito, não como campo ou subcampo deste, e sim como abordagem

<sup>155</sup> FONTE, Felipe de Melo. **Políticas Públicas e Direitos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book, (p. 41).

<sup>156</sup> BENJAMIN VESCHI. Etimologia de política. Ano: 2020. Disponível em: <https://etimologia.com.br/politica/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>157</sup> MICHAELIS. POLÍTICA. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/pol%C3%ADtica/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>158</sup> CRISPINO, Alvaro. **Introdução ao estudo das políticas públicas**: uma visão interdisciplinar e contextualizada. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016. p. 19.

<sup>159</sup> RECK, Janriê Rodrigues; BITENCOURT, Caroline Müller. Categorias de análise de políticas públicas e gestão complexa e sistêmica de políticas públicas. **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte: Fórum, ano 3, n. 11, p. 136, jan./mar. 2003.

ou perspectiva de análise.<sup>160</sup>

Num primeiro olhar, definia-se a *política pública*, na perspectiva do Direito, como a “coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.<sup>161</sup>

Após, a partir de uma visão mais madura, reformulou-se o conceito, *in verbis*:

Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.<sup>162</sup>

É possível ver nitidamente o papel do Direito no seio das políticas públicas. A política se preocupa em elencar conflitos ou interesses, dispondo do modo como serão solucionados ou atendidos, enquanto ao direito cabe “conferir expressão formal e vinculativa a esse propósito, transformando-o em leis, normas de execução, dispositivos fiscais, enfim, conformando o conjunto institucional por meio do qual opera a política e se realiza seu plano de ação.”<sup>163</sup>

Assim, é no Direito que estão respaldados os processos de idealização, de estruturação e de execução das *políticas públicas*, incluídos os atores que lhes são inerentes (Poder Legislativo, Governo e Administração Pública).

Num olhar mais voltado para o Controle Externo, a *política pública* é vista como o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos.”<sup>164</sup>

Vale citar, a doutrina alerta que a ideia de sujeição das *políticas públicas* aos mecanismos de controle depende muito da própria concepção que se adota. Se a *política pública* for vista como mera escolha ou ato discricionário, o espaço de controle tende a ser reduzido. Mas se ela for concebida enquanto meio político para atingir fins e objetivos expressos na CF/88, notadamente quando a direitos fundamentais, maior será a margem de controle.<sup>165</sup>

<sup>160</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas. **REI-Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 3, 2019.

<sup>161</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997. p. 91.

<sup>162</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 39.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 37.

<sup>164</sup> TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Políticas Públicas**. Brasília: TCU, 2020a. p. 25.

<sup>165</sup> RECK; BITENCOURT, 2003.

Sucedee que, como visto nas lições anteriores, as renúncias fiscais, ou os gastos tributários, implicam em certa “substitutividade” da atuação estatal por uma atuação econômica indireta, já que delega aos agentes privados, beneficiários das vantagens tributárias, o poder de realizar as atividades necessárias para o alcance de fins previstos na CF/88.<sup>166</sup>

A supradita lição faz todo o sentido, isso porque, *in concreto*, as renúncias fiscais exprimem um “*negócio ou parceria público-privada*”. Quanto ao *negócio*, sua percepção é plasmada na ideia de “todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que todo o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”.<sup>167</sup> Quanto à *parceria*, traduz-se na “ideia de que o setor privado, em estreita cooperação com o setor público, deve desempenhar um papel mais ativo e colaborativo para se proporcionar o desenvolvimento social e econômico do país e a efetivação de políticas públicas.”<sup>168</sup>

É bem verdade que **o ordenamento jurídico brasileiro não concebe a ideia de contratualização dos benefícios fiscais**, assim como aceitam outros países, a exemplo de Portugal, que faz uso dos chamados “contratos fiscais”.<sup>169</sup> De outro lado, a ideia de “*negócio ou parceria público-privada*” aqui defendida toma por consideração os elementos nucleares da sistemática que envolve as renúncias fiscais.

Trata-se de negócio porque, ao cabo, há uma expressa e inequívoca manifestação de vontade das partes. Por parte do Estado, há o interesse de induzir comportamentos, de realizar certas políticas, e por isso decide renunciar receitas. De parte do particular, o elemento volitivo é intrínseco ao próprio conceito de renúncia fiscal já abordado anteriormente: demanda

---

<sup>166</sup> CASTAGNA, 2021.

<sup>167</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico. Existência, validade e eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 16.

<sup>168</sup> BLIACHERINE, Ana Carla; GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. Parcerias público-privadas como instrumentos de implementação das políticas públicas de desenvolvimento sustentável no Brasil. *In*: WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro; LOCKEN, Sabrina Nunes (coord.). **Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 495.

<sup>169</sup> Nesse sentido, cita-se a Lei Geral Tributária de Portugal (Decreto-Lei nº 398/98), que assim dispõe em seus arts. 36 e 37:

**Artigo 36.º (Regras gerais)**

[...] 5 – A administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.

**Artigo 37.º (Contratos fiscais)**

1 – Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei.

2 – A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário (Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775>. Acesso em: 12 mar. 2023).

manifestação de interesse, adesão espontânea ao benefício e às suas condições, o que se dá por meio de requerimento administrativo.

O “negócio” gera, por certo, direitos e obrigações inerentes a ambas as partes, cuja violação pode resultar na quebra do que foi “pactuado”, acompanhada dos reflexos jurídicos.

Já a parceria, em sentido amplo, é materializada pela conjugação de esforços em prol de certos objetivos, ainda que os interesses diretos, por detrás, não sejam comuns, como também é da natureza dos negócios. Basta o interesse indireto, que se faz presente por meio da relação de mútua “utilidade”. Por exemplo, se de um lado o Estado quer estimular a geração de emprego, de outro lado a empresa quer utilizar a economia tributária para desenvolver ou ampliar a sua atividade, obter mais lucro. Enfim, os interesses diretos não são necessariamente os mesmos, mas também não são conflitantes e o objetivo dessa relação de parceria pode ser cumprido.

Assim, em prol de finalidades constitucionais, esse *negócio ou parceria público-privada* funciona como uma espécie de delegação/concessão a particulares para a execução de serviços públicos, de modo que, como lembra a doutrina, o fato de o serviço público ser executado por particulares não desnatura o caráter de política pública.<sup>170</sup> Muda a posição de Estado, que passa da figura de executor para regulador ou controlador, cabendo-lhe acompanhar, monitorar e fiscalizar as atividades que delegou, pois elas continuam sendo de interesse público.<sup>171</sup>

No mais, segundo a literatura especializada em políticas públicas, estas podem ser instrumentalizadas de diversas formas, dentre as quais compreende-se o “subsídio e incentivo fiscal”.<sup>172</sup>

No mesmo sentido, agora com aporte da doutrina jurídica, leciona-se que na extrafiscalidade, da qual as renúncias fiscais fazem parte, o tributo funciona “como instrumento de **política pública**, levando-se em conta as implicações que pode projetar para além da atividade financeira do Estado, na conduta dos particulares.”<sup>173</sup> (grifo nosso)

Para mais, o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU, ao tratar das intervenções públicas, que, em geral, são mecanismos utilizados de forma coordenada e

---

<sup>170</sup> “A concessão de serviço público é um instrumento de implementação de políticas públicas. Não é, pura e simplesmente, uma manifestação da atividade administrativa contratual do Estado. Mais ainda, é um meio para realização de valores constitucionais fundamentais” (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 713).

<sup>171</sup> “o Estado não continua sendo apenas um usuário, locatário ou comprador dos bens gerados por um particular com a utilização dos seus próprios meios e mediante a sua conta e risco. Com tais parcerias, o Estado se associa ao particular também na geração desses recursos, injetando dinheiro ou bens públicos no novo modelo de negócio com natureza híbrida” (BLIACHERINE; GODINHO; SANTOS, 2021, p. 495).

<sup>172</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, caso práticos**. 2. ed. São Paulo: *Cengage Learning*, 2017. p. 58.

<sup>173</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 82.

coerente para implementar determinada política pública, ressalta que “as intervenções podem ser feitas tanto com o uso de recursos orçamentários quanto mediante incentivos outros, como no caso dos **gastos tributários**.”<sup>174</sup> (grifo nosso)

Para além de servir como instrumento ou meio de intervenção, há quem é entenda que o ato de renunciar à receita pública já constitui, essencialmente, uma política pública, cujo “propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país”.<sup>175</sup>

### 3.7 Um meio indutor de desenvolvimento. Mas que desenvolvimento é esse?

A literatura relata que a ideia de desenvolvimento ganhou relevância após os efeitos devastadores da segunda guerra mundial, em 1945. Naquele contexto, a noção de *desenvolvimento* era traduzida como prosperidade na produção industrial.<sup>176</sup>

No Brasil não foi diferente, pois na década de 1950 a política de *desenvolvimento* foi marcada pelo direcionamento de grandes montas de recursos públicos para financiar a indústria, o que acabou lhe acarretando déficit orçamentário.<sup>177</sup>

No início da década de 60 a comunidade política viu que era necessário implantar “reformas de base”, na qual a reforma tributária encontrou local de destaque. Viu-se, todavia, que o incremento arrecadatório não seria suficiente para resolver o problema fiscal e ainda poderia gerar atritos com os setores produtivos.

Nesse passo, as renúncias fiscais foram vistas como instrumentos hábeis para a acumulação de capital e para impulsionar o processo de crescimento econômico. As renúncias fiscais tornaram-se a principal “saída” para que o Estado pudesse induzir *desenvolvimento*.<sup>178</sup>

Contudo, “ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, os detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.”<sup>179</sup>

Dentro desse contexto, a Amazônia, um tanto visada globalmente, passou a ser considerada como região estratégica para a integração nacional, de jeito que “seria imperioso

<sup>174</sup> TCU, 2020a, p. 143.

<sup>175</sup> ALMEIDA, 2001, p. 54.

<sup>176</sup> ULTRAMARI, Clovis; DUARTE, Fábio. **Desenvolvimento local e regional**. Curitiba: Ibpx, 2012.

<sup>177</sup> VARSANO, Ricardo. **TD 0405 – Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996.

<sup>178</sup> *Id.*, 1996.

<sup>179</sup> *Id.*, 1996, p. 9.

verter políticas estatais direcionadas para sua integração com o restante do país”<sup>180</sup>, ou, como se dizia na época, era preciso “integrar para não entregar”. Foi nesse contexto que foi criada a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), cuja principal função era aprovar a concessão de incentivos fiscais para a região.<sup>181</sup>

Como se observa, as renúncias fiscais são comumente tratadas como meio de desenvolvimento. Mas, afinal, que desenvolvimento é esse?

Para responder a essa inevitável indagação, serão abordadas nas seções abaixo as principais perspectivas conceituais acerca desse termo (desenvolvimento) – principalmente abordando/distinguindo os aspectos de crescimento econômico e de melhoria do bem-estar –, a forma como o tema foi tratado ao longo do tempo nas Constituições do Brasil, a questão do Desenvolvimento Sustentável e como as renúncias fiscais podem ser utilizadas para o cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030.

### 3.7.1 O desenvolvimento em diferentes perspectivas

A palavra “*desenvolvimento*” é daquelas mais usuais na sociedade moderna. Costuma estar imbricada com questões relacionadas a políticas públicas e ser banalizada em discursos políticos.

Na década de 50, marcada pelo ímpeto do Estado na promoção do desenvolvimento da indústria, foram criados indicadores para medir os efeitos da produção industrial na economia, dentre os quais se destaca o Produto Interno Bruto (PIB). Então, o *desenvolvimento* era visto como puro sinônimo de crescimento econômico.

É preciso, destarte, diferenciar o que é crescimento econômico e o que é *desenvolvimento*. “O primeiro, de natureza apenas quantitativa; o segundo, diferentemente, possui uma natureza qualitativa, pois pressupõe um salto no processo de mobilidade e mudança social”.<sup>182</sup>

Outras percepções contribuíram para o aprofundamento do conceito de *desenvolvimento*, que assim pode ser considerado:

um processo de mudança estrutural empreendido por uma sociedade organizada territorialmente, sustentado na potencialização dos capitais e recursos (materiais e

---

<sup>180</sup> OLIVEIRA, 2021, p. 429.

<sup>181</sup> Id., 2021.

<sup>182</sup> GRAU, 1981 *apud* CORREA, Leonardo Alves. Existe um conceito jurídico de desenvolvimento?: notas da proposta de uma teoria jurídica de desenvolvimento pluridimensional constitucionalmente adequada. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 4, mar./ago. 2012.

imateriais) existentes no local, com vistas à dinamização econômica e à melhoria da qualidade de vida de sua população.<sup>183</sup>

Cumpra, também, diferenciar desenvolvimento de “*desenvolvimentismo*”. Diz-se que “historicamente, o *desenvolvimentismo* foi a forma padrão assumida pelo capitalismo quando cada país realizou sua revolução industrial e se tornou capitalista”<sup>184</sup>.

Não obstante as diferentes perspectivas sobre o assunto, uma pesquisa revela que a conceituação de *desenvolvimentismo* está situada na interseção entre as seguintes abordagens: 1) um projeto nacional de *desenvolvimento*; 2) a intervenção do Estado com o propósito de viabilizar o projeto; 3) a industrialização, como principal meio para acelerar o crescimento econômico, a produtividade e a difusão do progresso técnico; e 4) um sistema econômico capitalista.<sup>185</sup>

Assim, *desenvolvimentismo* seria uma política econômica adotada deliberadamente pelos governos para superar o subdesenvolvimento.<sup>186</sup>

Essa abordagem desenvolvimentista visa resolver problemas relacionados ao déficit econômico, considerando este como o principal fator de subdesenvolvimento. Contudo, questões sociais não parecem ser meio e muito menos fim dessa política, de modo que melhorias nessas questões podem ser meros efeitos colaterais.

Esse *desenvolvimento* com visão predominantemente econômica é dotado de características neoliberais, uma vez que tende a privilegiar um clima ideal para os negócios em desfavor de direitos coletivos (e da qualidade de vida) e invariavelmente favorece a integridade do sistema financeiro e a solvência de instituições financeiras sobre o bem-estar da população.<sup>187</sup>

Noutra perspectiva, há estudo reconhecido mundialmente que avalia o *desenvolvimento* a partir de ótica mais humana, em contraposição à ideia tradicional já esposada anteriormente, em que a concepção de *desenvolvimento* é muito pautada em critérios quantitativos do que em detrimento de critérios qualitativos.<sup>188</sup>

---

<sup>183</sup> DALLABRIDA, Valdir Roque. **Desenvolvimento regional**: por que algumas regiões se desenvolvem e outras não? Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2010. p. 153.

<sup>184</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Do desenvolvimentismo clássico e da macroeconomia pós-keynesiana ao novo desenvolvimentismo. **Revista de Economia Política**, v. 39, n. 2 (supl. 155), p. 215, abr./jun. 2019.

<sup>185</sup> DATHEIN, Ricardo (org.). **Desenvolvimentismo**: o conceito, as bases teóricas e as políticas [on-line]. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2003. E-book.

<sup>186</sup> *Id.*, 2003.

<sup>187</sup> HARVEY, David. **Breve historia del neoliberalismo**. Madrid: Akal, 2007.

<sup>188</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2018. E-book.

O referido estudo defende que a ideia de *desenvolvimento* não pode ser reduzida à acumulação de riqueza, ao crescimento do PIB e a outras questões relacionadas à renda, até porque há dados concretos identificando que, ao contrário do que se pensa, muitos países considerados desenvolvidos estão permeados de desigualdades sociais.<sup>189</sup>

O crescimento econômico e o bom desempenho do mercado são instrumentos importantes para a consecução de um *desenvolvimento* substancial, desde que o Estado não esqueça a sua responsabilidade em prover e/ou viabilizar direitos fundamentais em prol do enriquecimento da vida humana.

Essa perspectiva adota a premissa de que “o *desenvolvimento* pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam”.<sup>190</sup>

Essa expansão de liberdades, também tratada como “capacidades”, é o que permite que o homem seja um ser social mais completo e possa pôr em prática suas vontades, a ponto de contribuir e influenciar o mundo.<sup>191</sup>

A liberdade humana geral é potencializada por meio de liberdades denominadas de instrumentais, quais sejam: 1 – *As liberdades políticas*, enquanto possibilidade de escolha dos governantes, de fiscalização e de livre expressão de pensamento; 2 – *As facilidades econômicas*, enquanto possibilidade de participação do cidadão na economia, por meio do comércio, do consumo, o que só é possível se ele tiver recursos para tal; 3 – *As oportunidades sociais*, enquanto prestação de serviços de saúde e educação, na medida em que fatores como ter uma vida saudável, poder evitar doenças, não estar sujeito à morte prematura, saber ler e escrever e ter acesso a diversos tipos de conhecimento são condições mínimas para que um indivíduo possa participar e contribuir com a vida econômica e social; 4 – *As garantias de transparência*, enquanto clareza e sinceridade nas ações humanas e institucionais, propicia confiança e inibe questões como corrupção e irresponsabilidades fiscais; e 5 – *A segurança protetora*, enquanto disposições institucionais fixas para proteger o ser humano em situação de vulnerabilidade da condição de miserabilidade, que possa levá-lo até a morte (é uma espécie de rede de proteção assistencial).<sup>192</sup>

A viabilização dessas liberdades instrumentais retira o indivíduo da condição de mero “paciente” (expectador) do *desenvolvimento* e o coloca como “agente” protagonista ou

---

<sup>189</sup> *Ibid.*

<sup>190</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>191</sup> *Ibid.*

<sup>192</sup> *Ibid.*

construtor desse processo de “crescimento” socioeconômico, possibilitando que ele efetivamente viva como desejar.<sup>193</sup>

Ao fim e ao cabo, o *desenvolvimento*, nessa perspectiva mais condigna, é visto como a expansão das capacidades das pessoas, que pode tanto ser resultado de políticas públicas quanto pode servir de mola propulsora para a realização destas.<sup>194</sup>

### 3.7.2 O modelo de desenvolvimento adotado pela Constituição Federal

Num histórico das leis constitucionais da nação, com exceção da Constituição da Brasil Império, de 1824, o ideal de desenvolvimento foi sendo formalmente construído nas constituições posteriores.

**Na Constituição de 1891** – *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* – o termo “desenvolvimento” já se faz presente, aliado a questões tanto econômicas quanto sociais. Nessa Constituição do Brasil República havia a disposição de que incumbia ao Congresso “animar no País o desenvolvimento das letras, artes e ciências, bem como a imigração, a agricultura, a indústria e comércio, sem privilégios que tolham a ação dos Governos locais” (art. 35, 2º).

A **Constituição de 1934** – *Segunda República* – trouxe dispositivos expressos sobre desenvolvimento no título “Da Ordem Econômica e Social”, com a nítida noção de economia voltada para o desenvolvimento de questões humanas. Por exemplo, consta em seu art. 115 que “A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.” O texto é evidente em colocar a justiça, as necessidades da vida e existência digna como limites para a liberdade econômica.

Em seguida, vale registrar que a **Constituição de 1937** – *pautada no regime ditatorial do Estado Novo* – foi marcada pela forte intervenção do Estado na economia e por uma ruptura do prisma constitucional de desenvolvimento socioeconômico.

Na **Carta Constitucional de 1946** o anseio de desenvolvimento socioeconômico foi resgatado, na medida em que versou explicitamente que “A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano” (art. 145).

---

<sup>193</sup> *Ibid.*

<sup>194</sup> *Ibid.*

Até mesmo a **Constituição de 1967**, em que pese ter sido instituída num contexto de ditadura militar, albergava – pelo menos textualmente – a ordem econômica atrelada à questão da justiça social (art. 157).

Por fim, a **Constituição Federal de 1988** – *Constituição Cidadã* – trouxe amplo arcabouço de previsões acerca de desenvolvimento. Logo em seu preâmbulo, que constitui expressão ideológica do constituinte, fala que a Carta Maior é pautada num Estado Democrático destinado a assegurar, dentre diversas coisas, o desenvolvimento.

O seu art. 1º trata como fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, ao passo que o seu art. 3º dispõe dos objetivos fundamentais dessa República, dentre os quais merecem destaque a garantia ao desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Entre outras previsões, é pertinente destacar o art. 151, que **admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País**.

Então, o ordenamento jurídico constitucional é claramente alinhado ao modelo de desenvolvimento que impede que a economia e o capital sobrepujem a dignidade da pessoa humana e a justiça social, priorizando o ser humano, já que ele é o destinatário primeiro da atividade econômica e do próprio desenvolvimento.

### 3.7.3 Desenvolvimento Sustentável e a Agenda 2030 da ONU

Sendo as renúncias fiscais um propenso condutor de políticas públicas para o desenvolvimento, não é possível, hodiernamente, tratar do assunto sem fazer uma correlação com *desenvolvimento sustentável* e a *Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU)*.

Durante algum tempo, o termo *desenvolvimento sustentável* reportava somente à realização de progresso econômico sem a degradação do meio ambiente.

Posteriormente, esse conceito teve o seu significado ampliado para a noção de *sustentabilidade*, que compreende a preocupação com as gerações do presente e do futuro, por meio de práticas que propiciem um equilíbrio multidimensional nas áreas: ambiental, social, econômica e ética.<sup>195</sup>

---

<sup>195</sup> GOMES, Magno Federici; FERREIRA, Leandro José. Políticas públicas e os objetivos do desenvolvimento sustentável. **Direito e Desenvolvimento**, v. 9, n. 2, p. 155-178, 3 dez. 2018.

Em nível global, a pauta do desenvolvimento sustentável nunca esteve tanto em voga como está no atual século XXI. Em setembro de 2015, 193 países, incluído o Brasil, firmaram um compromisso internacional denominado “Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para Desenvolvimento sustentável”, aprovado pela Assembleia Geral da ONU, por meio de Resolução em âmbito internacional (Resolução A/RES/70/1)<sup>196</sup>, com o objetivo de concretizar, de maneira global, os direitos humanos, integrando fatores de ordem econômica, social e ambiental.

Conforme a referida Resolução, os países signatários e as partes interessadas trabalharão de forma colaborativa para implementar a Agenda, reconhecendo que “erradicar a pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um elemento indispensável para o desenvolvimento sustentável.”<sup>197</sup>

Sob a promessa de que “ninguém ficará para trás”, a Agenda 2030 da ONU foi definida a partir do estabelecimento de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), assim como ilustrado na tabela abaixo:

Quadro 2 – Descrição dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)

<b>Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)</b>		
<b>Nº</b>	<b>Descrição</b>	<b>Eixo temático</b>
<b>ODS 1</b>	Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares	<i>Erradicação da Pobreza</i>
<b>ODS 2</b>	Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável	<i>Fome Zero e Agricultura Sustentável</i>
<b>ODS 3</b>	Assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades	<i>Boa Saúde e Bem-Estar</i>
<b>ODS 4</b>	Assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos	<i>Educação de Qualidade</i>
<b>ODS 5</b>	Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas	<i>Igualdade de Gênero</i>
<b>ODS 6</b>	Garantir disponibilidade e manejo sustentável da água e saneamento para todos	<i>Água Potável e Saneamento</i>
<b>ODS 7</b>	Garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos	<i>Energia Limpa e Acessível</i>

<sup>196</sup> ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A/RES/70/1 – Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development**. 2015. Disponível em: <https://undocs.org/en/A/RES/70/1>. Acesso em: 02 fev. 2022.

<sup>197</sup> *Ibid.*, p. 1.

Os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)		
Nº	Descrição	Eixo temático
<b>ODS 8</b>	Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todos	<i>Emprego Decente e Crescimento Econômico</i>
<b>ODS 9</b>	Construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável, e fomentar a inovação	<i>Indústria, Inovação e Infraestrutura</i>
<b>ODS 10</b>	Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles	<i>Redução das Desigualdades</i>
<b>ODS 11</b>	Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis	<i>Cidades e Comunidades Sustentáveis</i>
<b>ODS 12</b>	Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis	<i>Consumo e Produção Responsáveis</i>
<b>ODS 13</b>	Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e seus impactos	<i>Ação Contra a Mudança Global do Clima</i>
<b>ODS 14</b>	Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável	<i>Vida na Água</i>
<b>ODS 15</b>	Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade	<i>Vida Terrestre</i>
<b>ODS 16</b>	Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis	<i>Paz, Justiça e Instituições Eficazes</i>
<b>ODS 17</b>	Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável	<i>Parcerias e Meios de Implementação</i>

Fonte: Elaborado pelo autor. Base de dados: <https://odsbrasil.gov.br/>. Acesso em: 1º mar. 2023.

Esses ODS estão associados ao cumprimento de 169 metas integradas e indivisíveis, de modo que, é preciso reconhecer, “um dos maiores desafios para a internalização dos ODS está na adequação de suas metas para a realidade brasileira e a definição dos indicadores passíveis de serem medidos no País, à nível federal, estadual e principalmente no municipal.”<sup>198</sup>

Diversos objetivos possuem relação direta ou indireta com políticas fiscais, principalmente no que concerne à concessão de incentivos fiscais. É o que se auffle no detalhamento dos seguintes ODS:

<sup>198</sup> SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; BRAGA, Vera Maria de Guapindaia. Agenda 2030 e o desenvolvimento sustentável: um registro crítico sobre os meios de controle e a busca para aprimorar o modelo de monitoramento de políticas públicas. In: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021. p. 29.

Uma das metas do **Objetivo 1** (*Erradicação da Pobreza*) é garantir a mobilização de recursos, em diversas fontes, para adoção de políticas visando acabar com a pobreza (Meta 1.5, 1.a).<sup>199</sup>

Por seu turno, no **Objetivo 8** (*Emprego Decente e Crescimento Econômico*) destacam-se as seguintes metas: sustentar o crescimento econômico per capita de acordo com as circunstâncias nacionais e, em particular, um crescimento anual de pelo menos 7% PIB nos países menos desenvolvidos (Meta 8.1); promover políticas orientadas para o desenvolvimento que apoiem as atividades produtivas, geração de emprego decente, empreendedorismo, criatividade e inovação, e incentivar a formalização e o crescimento das micro, pequenas e médias empresas, inclusive por meio do acesso a serviços financeiros (Meta 8.3).<sup>200</sup>

Enquanto evidência concreta da relação entre os ODS e a Política de Incentivos Fiscais do Estado do Pará, cita-se o documento, disponibilizado pela ONU, intitulado de “Relatório local voluntário sobre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Estado do Pará (Ano 2022)”, que assim diz:

Dentre as estratégias adotadas no fomento à economia, com a finalidade de promover o crescimento econômico na direção da **meta 8.1**, destaca-se a realização de esforços para atrair empreendimentos para o Estado, com ações de promoção comercial do Pará no Brasil e no exterior, além da política de atração de investimento local, como, por exemplo, **a política de concessão de incentivos fiscais, que em 2021 atendeu 155 empresas, com investimentos de R\$19,95 milhões.**<sup>201</sup>

No **Objetivo 9** (*Indústria, Inovação e Infraestrutura*), estão dispostas, entre outras, as seguintes metas: promover a atividade econômica inclusiva e sustentável, com foco no aumento da produtividade, do emprego e do PIB, de acordo com as circunstâncias nacionais (Meta 9.2); aumentar o acesso das pequenas indústrias e outras empresas, particularmente em países em desenvolvimento, aos serviços financeiros, incluindo crédito acessível e propiciar sua integração em cadeias de valor e mercados (Meta 9.3).<sup>202</sup>

Sobre esta última meta, o retromencionado Relatório do Estado do Pará assim trata:

Em busca da consolidação de um desenvolvimento econômico moderno, competitivo, socialmente mais justo e sustentável, o Governo do Pará investe em mecanismos para

<sup>199</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=1>. Acesso em: 1º fev. 2023.

<sup>200</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=8>. Acesso em 1º fev. 2023.

<sup>201</sup> PARÁ. Governador (2021 – Helder Zahluth Barbalho). **Relatório Local Voluntário sobre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável do Estado do Pará**. Ano 2022. Belém: Secretaria de Estado de Planejamento e Administração; Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade, 2022, p. 81. Disponível em: [https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3\\_rlv\\_governo\\_do\\_estado\\_do\\_para\\_2022.pdf](https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3_rlv_governo_do_estado_do_para_2022.pdf). Acesso em: 25 mar. 2022.

<sup>202</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=9>. Acesso em: 1º fev. 2023.

atração de investimentos que possam resultar em impactos positivos para o Estado. **Entre as iniciativas, os incentivos fiscais contribuem para o crescimento do setor produtivo paraense e vão ao encontro das recomendações das da meta 9.3.**

**A concessão de incentivos fiscais e financeiros tem como finalidade diminuir as desigualdades regionais e atrair novos investimentos, oportunizando a renúncia fiscal de regiões menos favorecidas.** Dentre os setores empresariais que receberam as concessões de incentivos fiscais, destaca-se a cadeia do açá, biodiesel, alimentos, agroindústria, bebidas, óleo vegetal e ração animal. Em 2021, com o total de R\$19,95 milhões, foram incentivadas 155 empresas instaladas nos municípios de Abaetetuba, Ananindeua, Benevides, Belém, Castanhal, Dom Eliseu, Igarapé-Miri, Marabá, Marituba, Novo Progresso, Santa Bárbara, Santarém, São Domingos do Araguaia, Tailândia, Tomé-Açu e Afuá.<sup>203</sup> (grifo nosso)

O **Objetivo 10** (*Redução das Desigualdades*) define como meta para a redução das desigualdades: adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade (Meta 10.4).<sup>204</sup>

No **Objetivo 12** (*Consumo e Produção Responsáveis*), há a meta de incentivo às empresas, especialmente as empresas grandes e transnacionais, a adotar práticas sustentáveis e a integrar informações de sustentabilidade em seu ciclo de relatórios (Meta 12.6).<sup>205</sup>

Já o **Objetivo 16** (*Paz, Justiça e Instituições Eficazes*), em última de exemplificação, previu-se o compromisso de redução substancial da sonegação fiscal (Meta 16.5), a ampliação da transparência, da *accountability* e a efetividade das instituições (Meta 16.6), a asseguarção do acesso público à informação e a proteção das liberdades fundamentais (Meta 16.10).<sup>206</sup>

Por fim, o **Objetivo 17** (*Parcerias e meios de implementação*) exprime a ideia, antes aqui defendida, de que as renúncias fiscais podem ser vistas como parcerias público-privadas para o financiamento de políticas públicas para o desenvolvimento.

Nesse raciocínio, são notórias as seguintes metas: fortalecer a mobilização de recursos internos, inclusive por meio do apoio internacional aos países em desenvolvimento, para melhorar a capacidade nacional para arrecadação de impostos e outras receitas (Meta 17.1); reforçar a parceria global para o desenvolvimento sustentável, complementada por parcerias multissetoriais que mobilizem e compartilhem conhecimento, expertise, tecnologia e recursos financeiros, para apoiar a realização dos objetivos do desenvolvimento sustentável em todos os países, particularmente nos países em desenvolvimento (Meta 17.16); incentivar e promover parcerias públicas, público-privadas e com a sociedade civil eficazes, a partir da experiência das estratégias de mobilização de recursos dessas parcerias (Meta 17.17).<sup>207</sup>

<sup>203</sup> PARÁ. Governador (2021 – Helder Zahluth Barbalho), *op. cit.*, p. 95-96.

<sup>204</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=10>. Acesso em: 1º fev. 2023.

<sup>205</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=12>. Acesso em: 1º fev. 2023.

<sup>206</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=16>. Acesso em 1º fev. 2023.

<sup>207</sup> Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=17>. Acesso em: 25 abr. 2023.

Sabe-se que o compromisso da Agenda 2030 possui natureza de *soft law*, bem como ainda é pouco internalizado por leis, de maneira que os direitos e as diretrizes ali presentes não possuem força coercitiva para o Estado e para a sociedade.<sup>208</sup> Não obstante, o descumprimento das metas dessa agenda, revelada por indicadores internacionais, pode criar um constrangimento sistemático aos governos, que deverão justificar o porquê do abandono do compromisso.<sup>209</sup>

Outrossim, é preciso reconhecer que os compromissos da Agenda 2030 estabelecem metas e prazos para a efetivação do *desenvolvimento* multidimensional (econômico, social e ambiental) já perseguido pela CF/88, motivo pelo qual os direitos, as garantias e as objetivos ali estabelecidos não podem ser reduzidos a mera “carta de intenções”.

De todo modo, as renúncias fiscais podem funcionar como meio de indução para o alcance dos mais variados ODS, até mesmo porque, dentro do espaço de liberdade do ente tributante, é possível instituir condicionantes para o gozo de incentivos fiscais que tenham relação com a Agenda 2030, como: geração de empregos, com utilização prioritária de mão de obra local em regiões subdesenvolvidas; apoio diferenciado para a instalações de negócios e empreendimentos em Municípios com baixo IDH; utilização de energias renováveis no processo de produção; incentivos à aquisição de insumos com produtores locais etc.

A esse respeito, cumpre mencionar também que o Estado do Pará, junto a mais 08 (oito) estados, faz parte do “Consórcio Interestadual de Desenvolvimento Sustentável da Amazônia Legal”, criado a partir do Protocolo de Intenções assinado pelos governadores em 05 de maio de 2017. Os termos do Protocolo de Intenção foram ratificados pela Lei estadual nº 8.573/2017, que em seu Anexo Único, Cláusula 7ª, estabelece entre as finalidades: o desenvolvimento econômico e social da Amazônia Legal, de maneira harmônica e sustentável; incentivo a parcerias público-privadas.<sup>210</sup>

Ademais, conforme o Plano Estratégico do Consórcio (2019 – 2030), definiu-se entre as fontes de recursos e financiamento para o alcance dos resultados:

---

<sup>208</sup> GOMES, Magno Federici; MARQUES, Lorena Dolabela. A força normativa dos objetivos de desenvolvimento sustentável 9 e 12 na responsabilidade socioambiental das empresas. **Cadernos de Direito Actual**, [S.l.], n. 14, p. 223-237, 2020.

<sup>209</sup> JANNUZZI, Paulo de Martino; DE CARLO, Sandra. Da agenda de desenvolvimento do milênio ao desenvolvimento sustentável: oportunidades e desafios para planejamento e políticas públicas no século XXI. **BA&D Artigos. Bahia anál. dados**, Salvador, v. 28, n. 2, p. 6-27, jul./dez. 2018.

<sup>210</sup> CONSÓRCIO INTERESTADUAL DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA AMAZÔNIA LEGAL. **Protocolo de Intenções – Anexo Único da Lei estadual nº 8.573/2017**. Porto Velho, RO, maio 2017. Disponível em: [https://editor.amapa.gov.br/arquivos\\_portais/publicacoes/CAL\\_f3cf7a0e13c12071b0e062a5f6a6a567.pdf](https://editor.amapa.gov.br/arquivos_portais/publicacoes/CAL_f3cf7a0e13c12071b0e062a5f6a6a567.pdf). Acesso em: 3 fev. 2023.

Concessão de Incentivos Fiscais: Fundamentado no artigo 155 da Constituição Federal que trata sobre a competência dos Estados para a instituição de impostos e suas eventuais concessões de incentivos, serão realizados estudos técnicos para avaliação da conveniência e oportunidade de se estabelecer concessões de incentivos fiscais e tributários de forma integrada entre os estados consorciados como medida que possibilite a atratividade e o aumento do grau de investimentos privados, a geração de mais empregos, movimentação da economia regional, incentive a circulação da pessoas na região, entre outros.<sup>211</sup>

Com efeito, tendo em vista que as renúncias fiscais são um instrumento com potencial para afetar o cumprimento dos ODS, seja financiando as políticas públicas necessárias seja por conta do impacto negativo nas receitas públicas necessária para o mesmo fim, as Cortes de Contas devem avaliar “os impactos deste procedimento aos ODS, considerando-se o compromisso firmado pela Administração Pública estadual em prol da Agenda 2030 e as consequências decorrentes da ausência de receitas nos programas e projetos existentes.”<sup>212</sup>

De certo é que, para a realização do controle das políticas públicas voltadas para a consecução dos ODS, faz-se necessária a implantação de indicadores socioeconômicos adequados, que possam viabilizar a sua avaliação.

---

<sup>211</sup> CONSÓRCIO INTERESTADUAL DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA AMAZÔNIA LEGAL. **Planejamento Estratégico 2019–2030**. Resumo Executivo, Brasília, jul. 2019. Disponível em: <https://consorcioamazonialegal.portal.ap.gov.br/docs/Planejamento%20Estrategico%20do%20Consortio%20Amazonia%20Legal.pdf>. Acesso em: 3 fev. 2023.

<sup>212</sup> SILVA, Elcias Oliveira; XERFAN, Andrea Pinheiro; BORBA, Dualitysson de Abreu. A agenda 2030 na Amazônia Legal: os desafios do Estado do Pará para institucionalização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). **International Journal of Development Research**, v. 10, n. 11, p. 42430-42438, nov. 2020. p. 42435.

## 4 PRINCIPAIS REGRAMENTOS DE CONTROLE

As seções abaixo foram organizadas, no sentido de facilitar e sistematizar, os principais parâmetros de controle das renúncias fiscais, principalmente levando em consideração as regras a elas atinentes na CF/88, na LC nº 24/1975, no CTN, na LRF e nas normas contábeis.

### 4.1 Aprovação por meio de convênios celebrados pelos Estados e pelo DF

Enquanto pressuposto de validade das renúncias fiscais, o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 diz que lei complementar regulará a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

A referida regulação se dá por meio da LC nº 24/1975, a qual proclama que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo as regras nela estabelecidas (art. 1º).

A necessidade celebração de convênio para a concessão de favores fiscais existe desde 1967, quando, por meio do artigo 1º do Ato Complementar nº 34/1967, previa-se que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica celebrassem convênios estabelecendo uma política comum em matéria de renúncias fiscais. Ou seja, a diferença é que, à época, os convênios do então ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias) eram firmados somente pelos entes federados que estavam na mesma região.

No mesmo caminho, a Constituição Federal de 1967, por meio de previsão introduzida pelo artigo 23, § 6º da Emenda Constitucional nº 1/1969, impôs que as renúncias fiscais do ICM fossem concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, de acordo com o disposto em lei complementar.

Mas foi por meio da LC nº 24/1975, em seu art. 2º, que foi criado o órgão autorizativo da concessão de renúncias fiscais de ICM, atualmente denominado de Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), cuja deliberação agora passou a ser realizada por todos os Estados e o Distrito Federal.

No § 2º do art. 2º da LC nº 24/1975 está estabelecido que a concessão de benefícios dependerá sempre de **decisão unânime** dos Estados representados. Esse quórum, diga-se de passagem, um tanto atípico ao ordenamento jurídico brasileiro, foi impugnado no STF, via Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 198/DF, sob a justificativa que acabava violando a autonomia necessária dos estados federados, representando uma clara

ofensa ao princípio federativo. Todavia, o STF entendeu pela ausência de afronta ao princípio federativo e democrático na exigência.<sup>213</sup>

Ademais, de acordo com o art. 4º da LC nº 24/1975, dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado. Segundo a doutrina, esse dispositivo não teria sido recepcionado pela CF/88, que, conforme será visto adiante, exige que os benefícios fiscais sejam internalizados no ordenamento jurídico mediante lei em sentido estrito.<sup>214</sup>

A finalidade da autorização de que trata a LC nº 24/1975 é tentar impedir a chamada “**guerra fiscal**”, que constitui:

[...] expressão que vem sendo utilizada para conceituar a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.<sup>215</sup>

Todavia, o que se tem visto, na prática, é uma guerra fiscal declarada, concretizada pela contumaz concessão de benefícios fiscais de ICMS à revelia da LC nº 24/1975.

De um ponto de vista nacional, a guerra fiscal é nociva, principalmente pela ausência de ganhos e pelas assimetrias que causa.<sup>216</sup> Do ponto de vista dos Estados e do DF, ela é tida

<sup>213</sup> Segundo embasou a Relatora, Min. Cármen Lúcia, tal exigência “se afirma a necessidade insuperável de ‘deliberação dos Estados e do Distrito Federal’ para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não se havendo cogitar de consenso sem a concordância de todos os partícipes da negociação” (STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 198, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020).

<sup>214</sup> “Conclui-se, portanto, que o artigo 4º da Lei Complementar no 24/75 constitui afronta ao artigo 150, §6º, da Lei Suprema, não estando mais vigente no ordenamento pátrio. Logo, após a celebração dos convênios no âmbito do CONFAZ, necessário se faz que o Poder Legislativo dos Estados e o Distrito Federal editem lei específica para conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS. Não custa lembrar que, no caso, cuida-se de necessidade de lei específica, não podendo, portanto, o Poder Legislativo aprovar lei que, genericamente, autorize o Executivo a ratificar os convênios celebrados no CONFAZ” (CALDAS FURTADO, J.R. **Direito financeiro**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 567. E-book).

<sup>215</sup> ROSTAGNO, Alessandro. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 41.

<sup>216</sup> “No caso do capital nacional, é necessário saber também qual seria o uso alternativo dos recursos. Assim, mesmo quando o objetivo é viabilizar, mediante renúncia fiscal, um empreendimento que sem ela não existiria, só cabe, do ponto de vista nacional, a concessão do incentivo se os recursos privados que seriam usados no empreendimento se destinassem, em face de sua inviabilidade, a outro uso que não o investimento no país, ou seja, a consumo ou a investimento no exterior.

Diante de todas essas restrições, é possível afirmar, mesmo sem analisar projetos, que são raríssimos os casos em que se justifica, do ponto de vista nacional, a concessão do incentivo estadual. Mesmo nesses casos, há pelo menos

como um mal necessário, um mecanismo de defesa ofensiva dos Estados mais pobres para lidar com políticas fiscais dos Estados historicamente mais abastados.<sup>217</sup>

Ao cabo, a guerra fiscal não protege o interesse público e expõe o Estado ao risco de não conseguir implementar diversas políticas públicas essenciais, ao passo que os beneficiários dessa política, as grandes indústrias, vão para onde as armas mais lhe beneficiam e saem ilesos no pós-guerra.<sup>218</sup>

Figura 2 – Charge crítica da Guerra Fiscal



Fonte: João Bosco.

um argumento adicional que reforça a tese de que a concessão de incentivos relacionados ao ICMS é deletéria para o país.

É, certamente, aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura (*sic*). Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica” (VARSAÑO, Ricardo. **A Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Texto para discussão n. 500. – Rio de Janeiro: IPEA, 1997. p. 5. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td\\_0500.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf). Acesso em: 28 mar. 2023).

<sup>217</sup> “O governador de um estado, como homem público que é, está certamente empenhado em atender aos interesses maiores da nação. Mas, até mesmo por dever de ofício, coloca os de seu estado acima daqueles e, no caso de conflito de interesses, certamente defenderá os de sua unidade, tendo como bandeira a autonomia dos entes federados. Ademais, é natural que se preocupe também com sua carreira política. Se a concessão de incentivos, ao menos na sua visão, traz benefícios para seu estado e, além disso, gera bons dividendos para seu projeto político pessoal, junta-se o útil ao agradável. Ele fatalmente os concederá, a despeito dos interesses nacionais, ainda mais quando estes se manifestam de forma difusa, como, por exemplo, eficiência econômica” (*Ibid.*, p. 6).

<sup>218</sup> “[...] à primeira vista, parece trazer benefícios. Onde (praticamente) inexistente atividade econômica – portanto, nenhuma arrecadação de ICMS –, a instalação de uma indústria, conquanto, ela mesma, isenta do imposto, traz consigo, a seu redor, iniciativa comercial ou industrial, serviços. A renda gerada por essas novas atividades não é isenta e o Estado, isoladamente, desfruta do ganho líquido de receita. O problema surge quando os outros Estados da Federação descobrem que esse mecanismo pode ser um bom negócio [...]. Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias instalam-se onde existirem condições mais favoráveis, como boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima [...]. Nesse momento, a guerra fiscal acaba punindo os Estados mais pobres e exacerbando a concentração industrial” (FIGUEIREDO *et al.* *apud* CALDAS FURTADO, 2021, p. 565).

Aliás, algumas unidades da federação foram destemidas em positivar a guerra fiscal, como é caso do Estado do Pará, que no art. 24 da Lei estadual nº 6.489/2002 (Lei da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico) dispôs:

Art. 24. Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta do respectivo ônus tributário e que ameace ou possa prejudicar a competitividade de produtos de empreendimentos sediados no Pará, o Poder Executivo poderá adotar, ouvida a Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócio-Econômico do Estado do Pará, as medidas necessárias à proteção da economia estadual.

Não dispensa lembrar que a observância ao Convênio Confaz é tanto uma exigência a ser observada pelo Fisco (Estado), antes da concreta concessão de um incentivo fiscal, quanto um elemento essencial para que o Poder Legislativo aprove a norma que internaliza esse incentivo, assim como os demais elementos previstos no art. 14 da LRF. É o que está ressaltado no voto do Min. Dias Toffoli, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) nº 630705, nestes termos:

[...] o convênio é uma fase do processo legislativo das leis que concedem benefício fiscal em matéria de ICMS. Para conceder a benesse, o Estado deve obter a autorização junto ao Confaz (convênio), para, posteriormente, editar lei específica, em sentido formal, disciplinando a matéria.<sup>219</sup>

Mais recentemente, a tese foi confirmada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5929, *in verbis*:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizas do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150, § 6º, *in fine*). 2. **Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.** 3. **A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.**<sup>220</sup>

<sup>219</sup> “Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. **A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário**” (STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 630705 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 08-02-2013 PUBLIC 13-02-2013). (grifo nosso)

<sup>220</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020, PUBLIC. 06-03-2020.

Nesse espeque, o descumprimento da CF/88 e da LC nº 24/1975 recai, na mesma medida de responsabilidade, sobre os Poderes Executivo e Legislativo, com a diferença que este último não responde por irregularidades decorrentes da sua atividade-fim de editar normas.

Sob o pretexto de reiterados descumprimentos da referida norma constitucional<sup>221</sup>, o STF até já editou a proposta de Súmula Vinculante nº 69, que trata do tema.<sup>222</sup>

Importa citar, inclusive, que a lei da Política de Incentivos Fiscais do Estado do Pará – Lei estadual nº 6.489/2002 – já foi declarada inconstitucional pelo STF, sob o fundamento de descumprimento do art. 155, § 2º, XII, g da CF/88. É o que consta na ADI 3.246/PA, *in verbis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DO INCISO I DO ART. 5º DA LEI nº 6.489/02, DO ESTADO DO PARÁ. **O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto na letra "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o qual exige a prévia celebração, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.** As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo constitucional de nº 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição. **Ação direta de inconstitucionalidade que se julga procedente para emprestar interpretação conforme ao inciso I do art. 5º da Lei nº 6.489/02, do Estado do Pará, de modo que se excluam da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de anterior convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.**<sup>223</sup> (grifo nosso)

Após a referida declaração de inconstitucionalidade, o Estado do Pará editou diversas normas de incentivo setorial, a fim de reinserir no plano jurídico os incentivos fiscais previstos na Lei nº 6.489/2002. Todavia, ajuizou-se nova ADI em face das citadas leis setoriais, visto que tais normas novamente não foram submetidas à aprovação do Confaz. O resultado é que essas leis também foram declaradas inconstitucionais, por meio do julgamento da ADI nº 3.779/PA, em 2019.<sup>224</sup>

<sup>221</sup> Vide STF, ADI nº 1.247/PA, relator Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgamento em 1.6.2011; ADI n. 2376/RJ, relator Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgamento em 1.6.2011; ADI n. 286/RO, relator Ministro Maurício Corrêa, julgamento em 22.5.2002; ADI n. 2.722/PR, relator Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 22.11.2006; ADI nº 3.312/MT, relator Ministro Eros Grau, julgamento em 16.11.2006, etc.

<sup>222</sup> O verbete da Súmula dispõe que “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

<sup>223</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3246, Relator(a): CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 01-09-2006 PP-00016 EMENT VOL-02245-02 PP-00355 RTJ VOL-00202-02 PP-00558 LEXSTF v. 28, n. 334, 2006. p. 67-75; RDDT n. 134, 2006. p. 224.

<sup>224</sup> [...] 3. Desrespeito à alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal em decorrência da concessão unilateral de incentivos e benefícios fiscais no ICMS pelas Leis do Estado do Pará 6.912/2006,

Em decorrência dessa guerra fiscal declarada, com reiteradas declarações de inconstitucionalidade pelo STF, foi aprovada a LC nº 160/2017, que possibilitou a “convalidação” dos benefícios fiscais concedidos sem a prévia autorização do Confaz.<sup>225</sup>

A LC nº 160/2017, em seu art. 1º, prevê que, mediante convênio celebrado nos termos da LC nº 24/1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I – **a remissão dos créditos tributários**, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos sem Convênio Confaz, por meio de legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da LC nº 160/2017; II – **a reinstituição** dos referidos benefícios fiscais que ainda se encontrem em vigor.

Depois, o art. 2º da LC nº 160/2017 traz um quórum diferenciado para aprovação do convênio destinado à convalidação dos benefícios fiscais, qual seja o mínimo de: I – 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II – 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Quanto aos requisitos para a celebração do convênio, o art. 3º da LC nº 160/2017 dispõe que os Estados e o DF deverão: I – **publicar**, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que se pretende convalidar; II – **efetuar o registro e o depósito**, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes mencionados, a fim de que sejam publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Nessa toada, foi aprovado e celebrado, no âmbito do Confaz, o Convênio ICMS nº

---

**6.913/2006, 6.914/2006 e 6.915/2006 aos setores pecuário, industrial de pescado, agroindustrial e industrial. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente** (STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3779, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-264 DIVULG 03-12-2019 PUBLIC 04-12-2019). (grifo nosso)

<sup>225</sup> Explica a doutrina: “A LC n. 160/2017 representa uma tentativa de viabilizar uma saída ao grave impasse político, econômico e jurídico, conseqüente da generalizada e abusiva instituição de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, concedidos – à margem do ordenamento constitucional – por todos os entes estaduais da Federação brasileira, os quais, sistematicamente, têm sido declarados inconstitucionais pelo STF.

A ideia propulsora da iniciativa normativa foi solucionar ou, ao menos, mitigar a guerra fiscal interestadual, possibilitando uma transição aos atores envolvidos sem lhes impor maiores restrições ou conseqüências. De um lado, os Estados e o DF não sofreriam as sanções aplicáveis em decorrência do descumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais afrontadas. Por outro, os contribuintes não suportariam as repercussões de terem que honrar com prováveis passivos tributários, resultantes do não pagamento – total ou parcial – do ICMS incidente sobre suas operações e prestações desoneradas sem suporte normativo válido” (SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; SILVA, Maria Stela Campos da; PEGADO, Daniel Fraha. Considerações sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos à margem da ordem constitucional e a solução construída a partir da lei complementar n. 160/2017. *Revista do Direito*, n. 60, p. 145-167, 13 jan. 2023. p. 158).

190/2017<sup>226</sup>, cujas cláusulas trazem as mesmas disposições da LC nº 160/2017, bem como dispondo do modelo para que as unidades federadas publiquem, em seus respectivos diários oficiais, a relação com a identificação de todos os atos normativos relativos a benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Em aparente busca de transparência, a LC nº 160/2017, no seu § 6º do art. 3º, também determina que as unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária antes mencionado. Entretanto, em que pese a cláusula sétima do Convênio ICMS 190/2017 ter instituído o referido portal, fez-se uma ressalva inexplicável quanto a efetivação da transparência, na medida em que restringiu o acesso aos dados somente às administrações tributárias.

**Cláusula sétima** Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, **reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.** (grifo nosso)

Curiosamente, a LC em comento também permitiu que as unidades federadas possam aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, ou seja, “criou verdadeira hipótese de extraterritorialidade (limitada por região) aplicada à possibilidade de reinstituição de benefícios fiscais reestabelecidos”.<sup>227</sup>

Por seu turno, o art. 4º da LC nº 160/2017 fala expressamente que não se aplicam os regramentos do art. 14 da LRF, que possam comprometer os procedimentos de convalidação dos benefícios fiscais. Isso significa que os créditos remidos não estão sujeitos às condicionantes estabelecidas nos incisos I e II do art. 14 da LRF, mas não significa que os benefícios fiscais ali previstos não devem constar nos demonstrativos da estimativa de renúncia de receita da LOA e da LDO (*vide* seção 4.4).

Discute-se, ainda, a validade jurídica da convalidação dos benefícios fiscais cujas normas já haviam sido declaradas inconstitucionais. A própria LC nº 160/2017 também está sendo questionada no STF (*vide* ADI nº 5.902), porém, até então, não foi julgada e a lei tem

---

<sup>226</sup> CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 190/17, de 15 de dezembro de 2017.** Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17). Acesso em: 28 mar. 2023.

<sup>227</sup> SCAFF; SILVA; PEGADO, 2023, p. 160.

sido aplicada pelos entes federados. De todo modo, recentemente o STF enfrentou caso semelhante, no julgamento do RE nº 851.421, firmando a seguinte tese: “é constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais.”<sup>228</sup>

*Permissa venia*, não se concorda com os fundamentos utilizados pelo STF. A solução encontrada pelo legislador é, ao mesmo tempo, engenhosa e teratológica. A ideia da LC nº 160/2017 é passar a sensação de que está sendo instituído um novo benefício fiscal (por meio de remissão), agora com respaldo legal. Mas, na verdade, há um truque claro, em que são reunidas todas as normas que não obedeceram a CF/88 e a LC nº 24/1975, para depois serem publicados os atos de perdão dos créditos tributários e de reinstituição das mesmas normas. Noutras palavras, **não nascem novas normas (novos benefícios fiscais), mas sim renascem ou ressuscitam as que já haviam sido sucumbidas pela inconstitucionalidade**, ou seja, trata-se realmente de uma convalidação, e não foi à toa que essa expressão constava na redação original da lei.<sup>229</sup>

Sobre a *revogação* total ou parcial de benefícios e incentivos fiscais, o § 2º do art. 2º da LC nº 24/1975 estabelece o quórum para a aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes do Confaz presentes.

Além do mais, o STF possui o entendimento de que “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”<sup>230</sup> Essa jurisprudência apenas ratifica a previsão expressa do art. 178 do CTN, que diz que “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

Ainda sobre os requisitos para a *revogação* das renúncias fiscais, dispõe o inciso III do art. 104 do CTN que se aplica o princípio da anterioridade do exercício, de sorte que a tributação mais gravosa ao contribuinte só passará a valer no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra publicação da lei.

---

<sup>228</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 851421, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-048 DIVULG 11-03-2022 PUBLIC 14-03-2022.

<sup>229</sup> O Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 130/2014, revisado pelo Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados 54/2015, que originou a LC n. 160/2017, trazia em sua redação original:

“Art. 1º **Ficam convalidados** os atos normativos de concessão de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), editados até 1º de maio de 2014, sem observância do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição Federal”. (grifo nosso)

<sup>230</sup> STF, Súmula nº 544.

Todavia, vale dizer, durante muito tempo o STF, analisando o art. 150, III, b, da CF/88, defendeu que o princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação de isenções, muito porque o referido dispositivo constitucional fala em “cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, cuja interpretação literal conduzia ao entendimento de que uma revogação de isenção não importava em instituição ou aumento de tributo, mas sim que seria um mero reestabelecimento das condições gerais da tributação.<sup>231</sup>

Ademais, ainda cingia sobre o assunto a dúvida acerca da aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal (CF/88, art. 150, III, c)<sup>232</sup> para o caso de revogação total ou parcial de renúncias fiscais. A matéria foi levada ao STF, tendo este decidido que, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, deve-se observar tanto a anterioridade do exercício quanto a anterioridade nonagesimal.<sup>233</sup>

Pelo que foi exposto, resta observar que todo benefício ou incentivo fiscal só pode ser concedido após a confirmação por convênio interestadual, assim como que a sua revogação depende da observância ao direito adquirido (no caso de isenções por prazo certo e onerosas) e aos princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal.

#### 4.2 Obediência ao princípio da legalidade estrita

Dispõe a CF/88, no § 6º do art. 150, que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica pelo ente tributante competente.

O referido dispositivo constitucional ainda diz que não basta apenas a instituição por lei, sendo exigido que ela “regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Cumprindo observar, ainda, que o § 1º do art. 41 do ADCT reforça a legalidade estrita para

<sup>231</sup> STF, Súmula nº 615.

<sup>232</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...]

III – cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;** (grifo nosso)

<sup>233</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 564225 AgR-EDv-AgR-ED, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-293 DIVULG 15-12-2020 PUBLIC 16-12-2020.

tratar de renúncias fiscais, um vez que determinou que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deveriam reavaliar todos os incentivos fiscais de natureza setorial então em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis e considerando revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

No mesmo caminho, o CTN, no art. 97, I e II, prevê que somente lei pode instituir, extinguir, majorar e reduzir tributos.

Isso significa dizer que **para o Estado renunciar o tributo ele está submetido à estrita legalidade, tal qual é exigido para a instituição de um tributo** (art. 150, I da CF e art. 97, I e II do CTN). Trata-se, como já visto anteriormente, de consequência lógica de que o poder de eximir está contido no poder de tributar.<sup>234</sup>

Assim, em complemento ao requisito de validade anterior (seção 4.1), toda renúncia fiscal deve ser instituída mediante lei, em sentido estrito, que regule exclusivamente a matéria.

### 4.3 Estimativa do impacto orçamentário e financeiro

“A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de *estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, é o que dispõe o art. 14 da LRF.

A doutrina assim a conceitua:

por estimativa do impacto orçamentário-financeiro deve-se entender a quantificação da queda na arrecadação de receitas, em valores aproximados, que resultará do implemento da renúncia (impacto financeiro), indicando-se a parte desse valor que já consta no orçamento em execução, bem como a origem dos recursos que irão ocorrer à diferença (impacto orçamentário), e ainda a forma como será compensada a redução de receitas nos anos fiscais subsequentes.<sup>235</sup>

É importante salientar, o citado art. 14 da LRF, ao falar que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita” pode dar azo à interpretação de que está referindo-se somente ao “conjunto de regras direcionadas ao

<sup>234</sup> Nesse passo, cita-se obra que analisa a Política de renúncia de receita tributária do Estado do Pará: “O ponto é que o art. 150, § 6º, da CRFB-88 exige lei específica para qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições. **A regra serve para vedar que os benefícios fiscais sejam concedidos sem amparo legal como, por exemplo, por decreto, portarias ou com base em autorizações genéricas do Executivo**” (GOULARTI, Juliano Giassi. **Política de renúncia de receita do Estado do Pará: limites e insuficiências na promoção do desenvolvimento socioeconômico**. Florianópolis, SC: Editora Insular, 2021. E-book (p. 72). (grifo nosso)

<sup>235</sup> CALDAS FURTADO, 2021, p. 615.

processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos (projetos de lei e medidas provisórias) referentes à concessão de benefícios tributários”<sup>236</sup>. Todavia, há situações em que a incidência do art. 14 não se dá meramente pela lei, e sim pelo ato administrativo concessivo do incentivo ou benefício de natureza tributária. É o caso dos benefícios que tenham por finalidade estimular implantação de novos empreendimentos, de modo que a lei já pode ter sido instituída, mas o usufruto do benefício tributário dar-se-á somente tempos depois, quando efetivamente as empresas beneficiárias estiverem implantadas e funcionando na região.<sup>237</sup>

Ademais, a LRF não deixa claro se as informações relativas à estimativa de impacto orçamentário-financeiro também devem constar na LOA ou na LDO. Apesar desse *gap*, tratando-se de disposição que visa atestar o equilíbrio das contas públicas, é indubitável que essas informações são pertinentes a ambas as peças orçamentárias, de modo que é desejável que conste em pelo menos uma delas.<sup>238</sup>

Para mais, a partir da EC nº 95/2016, inseriu-se no texto constitucional o art. 113 do ADCT, também versando que “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser *acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.*”

Sobreleva observar que o STF tem entendido que essa disposição do art. 113 do ADCT é de observância obrigatória por todas as unidades da federação<sup>239</sup>, sem embargo de entendimento doutrinário discordante<sup>240</sup>.

Decerto é que se faz necessário reconhecer, assim como ensina a doutrina, que o art. 113 do ADCT “elevou a exigência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro ao texto constitucional, trazendo, por consequência, para o mesmo patamar também o debate jurídico sobre as renúncias fiscais”.<sup>241</sup>

Essa exigência destina-se a proteger o **equilíbrio orçamentário**, que constitui princípio

---

<sup>236</sup> OLIVEIRA, 2013, p. 851.

<sup>237</sup> *Ibid.*

<sup>238</sup> A título de exemplo, a LDO-PA do exercício de 2023, Lei estadual n. 9.649/2022, no inciso X do art. 12, fala que o Projeto de Lei Orçamentária de 2023 será constituído por “demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, resultante da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação”.

<sup>239</sup> Conforme julgamentos das ADIs ns. 5.882/SC, 6.074/RO, 6.118/RO e 6.303/RR.

<sup>240</sup> “Ora, estando o artigo 113, ADCT inserido no rol dos artigos 107 a 114 mencionados na transcrição efetuada do artigo 106, tudo indica que seu alcance é apenas para um dos três níveis federativos, o da União, não alcançando os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.” (SCAFF, Fernando Facury. A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais>. Acesso em 26/02/2023)

<sup>241</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Veto reacende debate sobre controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-15/observatorio-constitucional-veto-reacende-debate-controle-constitucionalidade-beneficios-fiscais>. Acesso em: 26 fev. 2023.

implícito da CF/88 e atende ao primado da responsabilidade na gestão fiscal, conforme está positivado no § 1º do art. 1º da LRF.<sup>242</sup> É relevante frisar, essa visão do equilíbrio orçamentário “deve ser entendida como *sustentabilidade financeira*, o que afasta a ideia de mero ajuste contábil entre receita e despesa, e a questão da justiça intergeracional, pois se deve ter em mente não apenas o bem-estar da presente, mas também das futuras gerações.”<sup>243 244</sup>

Esses dispositivos congêneres também suscitam questionamentos acerca do prazo de vigência das renúncias fiscais. Isso porque, ainda não há previsão normativa expressa tratando do assunto. Porém, uma linha de pensamento doutrinário sustenta, de modo muito contundente, que os arts. 14 da LRF e 113 do ADCT acabaram, ainda que implicitamente, estabelecendo o limite temporal máximo dos benefícios tributários em 03 (três) anos.<sup>245</sup>

Há de se concordar com esse posicionamento, já que não há sentido em estimar o impacto fiscal “no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, mas, em concreto, as renúncias surtirem efeitos em prazo superior. Ou as renúncias fiscais deveriam ter vigência máxima de 03 (três) anos ou os impactos deveriam ser reavaliados no mesmo prazo.

Não há, outrossim, um dispositivo legal específico que defina a metodologia de cálculo da estimativa de impacto em tela. A construção da metodologia deve levar em consideração a leitura sistemática dos dispositivos contidos na CF/88 e na LRF.

Nessa busca, o ensinamento abaixo põe luz:

A estimativa deve ser acompanhada da devida e detalhada memória de cálculo. O art. 12 da LRF, mencionado em seu art. 14, exige que as previsões de receita estejam acompanhadas da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas. [...]  
A estimativa de impacto orçamentário-financeiro assume relevantíssima função nas decisões orçamentárias e normativas. É nesse ponto que a dicotomia “estimativa estática/estimativa dinâmica” assume importância. Esses termos referem-se aos termos em inglês *static scoring* e *dynamic scoring*. [...]  
Nas estimativas estáticas (ou convencionais) procura-se avaliar as prováveis mudanças no comportamento dos contribuintes cujos efeitos possam ser confiavelmente estimados, mas em tal metodologia não são considerados efeitos macroeconômicos decorrentes das alterações tributárias. [...] Estimativas dinâmicas são assim caracterizadas por considerarem efeitos macroeconômicos, como aumento do PIB, geração de empregos e aumento dos investimentos. São estimativas

<sup>242</sup> Art. 1º [...]

§ 1º **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe** a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o **equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita**, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifo nosso)

<sup>243</sup> SCAFF, 2014a, p. 3180.

<sup>244</sup> “É imperioso verificar se tais receitas — incluindo os empréstimos públicos havidos e **as renúncias fiscais** — são sustentáveis a médio e longo prazo e não comprometerão as despesas que deverão ser realizadas — inclusive os juros dos empréstimos públicos obtidos — a médio e longo prazos.” (*Ibid.*, p. 3188) (grifo nosso)

<sup>245</sup> Desse modo, “quaisquer previsões temporais mais largas de vigência, aditamento de prazo ou majorações de escopo da renúncia fiscal devem ser submetidos, individualmente, à renovação e à reavaliação das condições legais iniciais de validade que lhe autorizaram a existência” (PINTO, 2023, p. 66).

extremamente complexas, que requerem a construção de modelos econométricos sofisticados e caríssimos. No que se refere à estimativa dinâmica, pergunta-se por que os macroefeitos esperados não devem ser considerados nas estimativas de impacto orçamentário, uma vez que a legislação que afeta receitas e despesas é, em geral, aprovada tendo em mira melhorar o desempenho econômico (nacional, setorial, regional ou local)?<sup>246</sup>

Em continuidade ao arcabouço metodológico, a mesma doutrina diferencia a estimativa de renúncia da estimativa de impacto orçamentário-financeiro:

Considerando as possibilidades de realização de estimativas convencionais e dinâmicas, a estimativa de renúncia de receita é intrinsecamente convencional: trata-se de estimar a perda potencial de receita pela incidência das normas de exceção comparativamente à situação tributária anterior, de inexistência do benefício. A estimativa do impacto orçamentário e financeiro é diferente. Pode resultar da combinação da estimativa de renúncia de receita com a estimativa de potenciais efeitos positivos dos benefícios econômicos derivados dos benefícios fiscais concedidos e com prováveis despesas necessárias à viabilização de certo programa de benefícios (pense-se nas obras de infraestrutura requeridas para instalação de empreendimentos atraídos por isenções de tributos).<sup>247</sup>

Nessa toada, a análise do impacto financeiro-orçamentário deve, entre outros, atender ao que dispõe o art. 12 da LRF.<sup>248</sup>

Assim sendo, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro demanda formatos diferentes, a depender da situação em que deve ser apresentada: I – se para estimar os impactos da instituição da norma autorizativa dos benefícios fiscais (enquanto pressuposto de validade), ou; II – se para estimar os impactos dos atos concessivos concretos dos benefícios fiscais (como pressuposto formal de apresentação da LDO ou da LOA).

A primeira visa prever os impactos decorrentes da política de renúncias fiscais. Essa análise demanda a verificação de alguns aspectos que ultrapassam o exame de conformidades (legais e contábeis), equivalendo a uma análise prognóstica de política pública.

Nesse sentido, alguns manuais especializados, como o guia prático de análise *ex ante* de políticas públicas, elaborado pelo Governo Federal, que estabelece os critérios de aferição da adequação orçamentária de financeira de gastos com políticas públicas, dispõe que a proposta de criação, expansão e aperfeiçoamento da ação governamental que implique aumento de despesas ou renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia deve ser

---

<sup>246</sup> OLIVEIRA, 2013, p. 915-916.

<sup>247</sup> *Ibid.*, p. 918.

<sup>248</sup> Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

acompanhada de diversas informações<sup>249</sup>.

Adicionalmente, outra interessante pesquisa, agora de cunho jurídico, enumera diversos critérios com a finalidade de estimar o impacto orçamentário e financeiro das renúncias:

II. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem, portanto, ser baseadas em informações e dados confiáveis e fundadas em metodologia técnica e cientificamente consagrados.

III. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar claramente as premissas técnicas e políticas em que a proposição legislativa se baseia.

IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem estar acompanhadas da devida e detalhada memória de cálculo.

V. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar com clareza e maior detalhamento possível a metodologia aplicada, as premissas escolhidas e os resultados, como decorrência dos incisos do art. 4º, Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/11.

VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação (renúncia de receita).

VII. As estimativas devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF.

VIII. As estimativas devem demonstrar com clareza se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

IX. As estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro devem conter, as manifestações dos representantes dos órgãos competentes para tratar de cada questão, reduzindo-as a termo nas respectivas Atas de Reunião.

X. As estimativas de impacto devem aferir e explicitar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante macroeconômico, como

<sup>249</sup> 1) Indicação do programa (temático ou de gestão) do PPA ao qual a despesa proposta está associada, bem como breve explicação de como ela contribuirá para o atingimento de seus objetivos e metas. 2) Indicação do caráter obrigatório ou discricionário da despesa: a) em se tratando de despesa de caráter obrigatório, informar a legislação que a respalda, bem como os critérios, os parâmetros e a metodologia utilizados para o cálculo do valor da despesa; e b) em se tratando de despesa discricionária, 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. 3) Indicação das fontes de financiamento da despesa, destacando principalmente se há previsão de utilização de: a) recursos do Tesouro Nacional; b) receita própria; c) recursos provenientes de operações de crédito; e d) recursos oriundos de outras fontes. 5) Apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, informando, de forma clara e detalhada, as premissas e as metodologias de cálculo utilizadas, inclusive: a) se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na LDO; b) simulação que demonstre o impacto da despesa com a medida proposta, detalhada, no mínimo, por elemento de despesa e, no caso de despesa com pessoal, destacando ativos e inativos; c) se, além da despesa finalística da política pública, existe previsão de aumento de despesas administrativas, de pessoal etc., necessárias para a sua implementação; d) se as medidas de compensação foram consideradas na proposta que implique renúncia de receitas ou benefícios de natureza financeira e creditícia; e e) demonstração da origem dos recursos para seu custeio, quando se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado. 6) Apresentar declaração de que a medida tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com o PPA e com a LDO. 7) Efetuar análise de potenciais riscos fiscais da proposta – como a geração de passivos contingentes, crescimento da população beneficiária do programa além do previsto, cláusulas de reajuste dos benefícios acima da inflação, riscos de judicialização etc. – que possam suscitar futuros aportes não previstos de recursos orçamentários. 8) Informar se a política pode gerar impactos cruzados em outras rubricas orçamentárias, tais como aumento ou redução de outra despesa, ou elevação da arrecadação (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*, v. 1. Brasília : Ipea, 2018. p. 121. Disponível em: [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743\\_analise-ex-ante\\_web\\_novo.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743_analise-ex-ante_web_novo.pdf/view). Acesso em: 31 mar. 2023).

decorrência do art. 12 da LRF.

XI. As estimativas de impacto devem verificar e explicitar a quantidade de empresas que atuam no setor beneficiado, apontando as consequências do benefício para a livre concorrência, em especial no que se refere às empresas de menor porte.

XII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser consideradas e estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988).

XIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro de cada concessão de benefício fiscal devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

XIV. Mesmo nos chamados benefícios fiscais de custo zero ou sem alegada renúncia de receita, a realização de estimativas prévias de impacto é essencial para verificar, no caso concreto, se efetivamente não há renúncia de receita. Antes da realização dos estudos, simplesmente, não há como garantir com certeza ou grande probabilidade e segurança a ausência de impactos.<sup>250</sup>

A partir dessas lições, depreende-se que, enquanto suporte para a instituição de gastos tributários (renúncias fiscais), a indicação do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, deve demonstrar:

1. *Análise prévia de custo-benefício, com base nas alternativas disponíveis para a realização da política.*
2. *As premissas e a metodologia de cálculo utilizadas, de forma clara e detalhada, inclusive observando as normas técnicas e legais e considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do desenvolvimento econômico e social, ou de qualquer outro fator relevante.*
3. *Se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na LDO, bem como se, a médio e longo prazo, não comprometerão as despesas necessárias para efetivar direitos fundamentais.*
4. *Se foram consideradas as medidas de compensação, apresentando justificativa no caso de não adoção.*
5. *O efeito regionalizado da renúncia, que possibilite a redução de desigualdades.*
6. *A indicação do programa do Plano Plurianual (PPA) ao qual o gasto tributário está associado, explicando como ele contribuirá para o atingimento de seus objetivos e*

---

<sup>250</sup> REIS, Marco Antonio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. **Revista do Ministério Público**, Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, n. 82, p. 190-191, out./dez. 2021.

*metas.*

*7. O motivo pelo qual o gasto tributário pretendido se justifica, com a definição dos objetivos e das metas, bem como com a indicação e quantificação do público que se pretende atingir.*

*8. Manifestações dos órgãos que ficarão responsáveis pela implementação, funcionamento e acompanhamento da política pública;*

*9. A análise de potenciais riscos fiscais da proposta, que possam suscitar futuros aportes não previstos de recursos orçamentários.*

*10. Informação se a política pode gerar impactos cruzados em outras rubricas orçamentárias, tais como aumento ou redução de outra despesa, ou elevação da arrecadação.*

*11. A previsão de cláusula de caducidade (vigência da política) e a definição dos prazos para monitoramento e para avaliação da política pública.*

*12. A forma como a política pública deve ser avaliada, estabelecendo os indicadores econômicos e/ou sociais aplicáveis.*

Além disso, é recomendável que seja realizado regularmente o levantamento e a análise das diferenças entre o valor estimado de impacto orçamentário-financeiro e os valores efetivamente renunciados.<sup>251</sup> Essa medida, além de promover transparência, permite a revisão do desenho da política pública quanto ao custo-benefício, aos resultados e aos impactos.

No que concerne à segunda situação, que trata dos impactos dos atos concretos de concessão de benefícios fiscais, é suficiente a disposição nas peças orçamentárias dos efeitos das renúncias fiscais estimadas em relação à receita prevista, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, acompanhada da memória de cálculo e da identificação dos parâmetros técnicos utilizados, de forma que seja respeitada a correspondência entre a origem da receita (por exemplo: uma receita de capital não pode ser parâmetro para efeitos de renúncia fiscal; uma receita de taxa não importa para fins de renúncias de impostos).

Portanto, viu-se que, com base na LRF e no ADCT da CF/88, a demonstração do impacto orçamentário é exigência tanto para a aprovação de normas que concedem renúncias fiscais quanto para compor os quadros demonstrativos da estimativa da renúncia de receita da LOA e da LDO.

---

<sup>251</sup> TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília: TCU, 2022.

#### 4.4 Os demonstrativos da LDO e da LOA

Dispõe o § 2º do art. 165 da CF/88:

Art. 165 [...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A *Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)* é fundamental no processo de planejamento orçamentário, introduzido pela Carta Constitucional de 1988, no intuito de, principalmente, “construir um elo entre as leis do plano plurianual e do orçamento anual e ordenar a maior participação do Poder Legislativo na elaboração dos orçamentos anuais”<sup>252</sup>.

Como visto acima, o § 2º do art. 165 da CF/88 versa que a LDO “disporá sobre as alterações na legislação tributária”. O art. 14 da LRF, por sua vez, fala que a concessão ou ampliação benefícios fiscais que resultem em renúncia de receita deverá “atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”. Assim, “o primeiro passo é incluir na lei de diretrizes orçamentárias a previsão de que a legislação tributária será alterada no sentido de conceder o correspondente benefício fiscal.”<sup>253</sup> Ou, dito de outra forma, para que se implemente uma renúncia no ano de 2023, a LDO do exercício de 2023 (aprovada em 2022) já devia prever a alteração da norma tributária que autoriza essa implementação.<sup>254</sup>

A LDO é integrada por um Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (§ 1º do art. 4º da LRF).

No referido Anexo, deve-se trazer um demonstrativo das renúncias fiscais que se pretende conceder ou ampliar, cujo efeito deve considerar o exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (LRF, art. 4º, § 1º e art. 14).

O sobredito demonstrativo das renúncias fiscais deve evidenciar o atendimento a um dos seguintes requisitos:

<sup>252</sup> AFONSO; GIOMI, 1992 *apud* OLIVEIRA, 2013, p. 342.

<sup>253</sup> CALDAS FURTADO, 2021, p. 564.

<sup>254</sup> Vale lembrar, a LDO, dada a sua missão de orientar a elaboração da LOA (§ 2º do art. 165 da CF/88), deve ser elaborada e aprovada em meados do exercício anterior ao da respectiva LOA. Diz-se, pragmaticamente, que a LDO é uma lei orçamentária com vigência superior a um ano.

- a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (inciso I do art. 14 da LRF);
- b) estar acompanhada de medidas de compensa o, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da eleva o de alíquotas, amplia o da base de cáculo, majora o ou cria o de tributo ou contribui o, de jeito que os benefícios fiscais s  entrarão em vigor quando implementadas as medidas de compensa o referidas (§ 2  e inciso II do art. 14 da LRF).

No tocante aos citados mandamentos, a doutrina explica que a finalidade “  prevenir situa es de desequilíbrio orçamentário, evitando que a aprova o de benefícios fiscais leve   impossibilidade de se cumprir o quanto disposto na peç  orçamentária”<sup>255</sup>.

Não dispensa lembrar, discutiu-se no STF a constitucionalidade do art. 14, II da LRF. Impugnava-se, por meio da ADI n  2238, que o citado dispositivo da LRF violava o princípio federativo. De toda sorte, a Corte Constitucional julgou improcedente tal alega o, ressaltando que “o art. 14 da LRF se destina a organizar estratégia, dentro do processo legislativo, de tal modo que os impactos fiscais de projetos de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários.”<sup>256</sup>

Vê-se a importância dada para as receitas públicas, demandando neutralidade fiscal da política de renúncias fiscais, já que exige dos entes tributantes a demonstra o da ausência de prejuízo fiscal em virtude da perda arrecadat ria que essas renúncias ocasionam, seja porque elas já foram consideradas na estimativa de receita e não afetarão as metas fiscais seja porque elas serão compensadas pelo aumento da tributa o em outras áreas.

No que concerne   *Lei Orçamentária Anual (LOA)*, ela pode ser definida como um “instrumento legislativo que instrumentaliza, na perspectiva jurídica, o Orçamento Público anual de cada um dos entes federativos, determinando, com base no PPA e na LDO, a execu o das despesas e a previsão das receitas públicas.”<sup>257</sup>

---

<sup>255</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Disserta o (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 90.

<sup>256</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2238, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 31-08-2020 PUBLIC 01-09-2020 REPUBLICA O: DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

<sup>257</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MENDES, Gilmar Ferreira. **Tratado de direito financeiro – Volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book (p. 989).

O orçamento público é dotado de diferentes aspectos, conforme ensina a doutrina: *político*, pela participação dos três poderes com vistas à obtenção dos recursos necessários para o cumprimento de suas finalidades; *econômico*, porque manifesta a conjuntura econômica e a necessidade de equilíbrio entre as receitas e as despesas; *técnico*, de modo a compatibilizar os princípios orçamentários com as técnicas contábeis para a elaboração da peça.<sup>258</sup>

É importante reconhecer que, “após o sufrágio popular, o ‘orçamento público’ é ato constitucional dos mais representativos da democracia e da república, sem o qual o próprio Estado Constitucional restaria incompleto e desnaturado.”<sup>259</sup>

A questão das renúncias fiscais na LOA tem tratamento normativo tanto no plano constitucional quanto no plano infraconstitucional. A LRF robusteceu ainda mais o planejamento orçamentário, por intermédio da inclusão do anexo da LOA com o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais.

No seu art. 5º, a LRF estabelece que a LOA deve ser elaborada de forma compatível com os demais instrumentos de planejamento orçamentário, ou seja, com o PPA e com a LDO.

Segundo o § 6º do art. 165 da CF/88, o projeto de lei orçamentária anual deve conter um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, previsão esta ratificada no inciso II do art. 5º da LRF.<sup>260</sup>

Nota-se que a supracitada previsão normativa requer um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, de benefícios tanto tributários quanto não tributários, mas estes últimos não são pertinentes para o presente estudo.

Outra exigência, também do inciso II do art. 5º da LRF, é que na LOA sejam informadas as medidas de compensação decorrente da concessão das renúncias de receita, assim como também faz o já mencionado inciso II do art. 14 da LRF.

Uma das funções desse demonstrativo regionalizado das renúncias de receita é permitir a identificação do uso dessa política para fins de redução de desigualdades regionais. A título de exemplo, cita-se o Orçamento Geral do Estado do Pará para o exercício de 2022:

---

<sup>258</sup> OLIVEIRA, 2010.

<sup>259</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 346.

<sup>260</sup> “o referido dispositivo não menciona expressamente a qual período deve se referir o demonstrativo, podendo o mesmo descrever os efeitos dos referidos benefícios no exercício orçamentário anterior, ou uma previsão dos valores que serão renunciados para o exercício seguinte.

Em que pese a omissão do dispositivo em questão, observa-se na experiência prática que a tendência é que o demonstrativo seja elaborado com a estimativa dos valores de receita a serem renunciados para o ano seguinte. Tal entendimento parece ser o mais correto, uma vez que o objetivo do relatório é justamente possibilitar comparações entre os valores “gastos” com benefícios fiscais e os valores gastos diretamente, motivo pelo qual ambos devem se referir ao mesmo exercício financeiro” (HENRIQUES, 2009, p. 77).

Figura 3 – Demonstrativo Regionalizado da Renúncia de Receita do Estado do Pará na LOA de 2022

REGIÃO DE INTEGRAÇÃO (RI)	R\$			RENÚNCIA RI/ RECEITA TOTAL (2022)	RENÚNCIA RI/ RECEITA TOTAL (2022)
	2022	2023	2024		
ARAGUAIA	39.376.173	41.710.468	44.194.516	0,21%	3,56%
BAIXO AMAZONAS	43.011.074	45.519.181	48.644.836	0,23%	3,82%
CARAJÁS	182.310.645	192.198.844	202.683.101	0,98%	2,88%
GUAMÁ	32.696.951	34.838.186	37.087.515	0,18%	5,40%
LAGO DO TUCURUÍ	30.163.198	31.640.071	33.730.095	0,16%	3,05%
MARAJÓ	3.193.753	3.457.912	3.644.987	0,02%	3,05%
GUAJARÁ	182.930.377	194.174.821	206.890.228	0,99%	4,11%
RIO CAETÉ	13.272.366	14.086.402	14.978.210	0,07%	5,22%
RIO CAPIM	31.815.063	33.536.204	36.137.929	0,17%	3,79%
TAPAJÓS	32.543.876	34.403.149	35.807.834	0,18%	5,10%
TOCANTINS	65.170.622	69.965.465	73.670.623	0,35%	5,54%
XINGU	29.451.943	31.146.877	31.812.934	0,16%	3,29%
<b>TOTAL</b>	<b>685.936.041</b>	<b>726.677.579</b>	<b>769.282.806</b>	<b>3,70%</b>	<b>3,70%</b>

Fonte: Sefa e Sedeme (Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/02/Volume-I-completo-IOE.pdf>. Acesso em: 3 fev. 2023).

Veja-se, por exemplo, que a região para qual se destina o menor percentual da renúncia de receita é a Região do Marajó. Todavia, em contraste, há pesquisa demonstrando que nessa região cerca de 68% da população vive em situação de pobreza, a taxa de mortalidade infantil é bem acima da média nacional e, inclusive, um dos seus municípios – Melgaço – tem o pior Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) do Brasil.<sup>261</sup>

No mais, nota-se que o referido demonstrativo traz tão somente os percentuais de representatividade das renúncias fiscais em relação à receita total do Estado. Não consta uma análise pormenorizada do “efeito” que as renúncias fiscais causam nas regiões, como, por exemplo, a relação entre as receitas concedidas para cada região e eventual incremento arrecadatório causado, ou a relação entre o percentual de distribuição das renúncias fiscais e o percentual de participação de cada região no PIB estadual.

<sup>261</sup> SILVA, Maria Stela Campos da; VENDRAMIN, Silaine Karine. Que desenvolvimento o Marajó precisa? Uma análise do Decreto n. 579, de 2 de março de 2020, do Estado do Pará. In: OLIVEIRA, Assis da Costa; SILVA, Maria Stela Campos da; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021.

É preciso, portanto, que o demonstrativo de renúncias fiscais da LOA possa evidenciar se essa política fiscal coaduna com o preceito de redução de desigualdades (inter)regionais e se o Governo adotou providências no sentido de compensar a perda das receitas decorrente dos benefícios fiscais concedidos.

Essas medidas visam dar transparência e coerência para as renúncias fiscais dos entes federados, primeiro no sentido de evidenciar os valores estimados para os “benefícios” fiscais presentes e futuros, segundo no sentido informar quais serão as medidas adotadas para compensar a “perda” de receitas tão importantes para a efetivação da própria Carta Política, por meio dos objetivos, direitos e garantias fundamentais nela previstos.<sup>262</sup>

#### 4.5 A necessidade da transparência

Como bem lembra a doutrina, “a transparência econômica e financeira não é apenas um desafio fiscal. É também, e talvez principalmente, um desafio de governança democrática e de participação nas decisões.”<sup>263</sup>

Tratando de renúncias fiscais, diversas pesquisas realizadas no âmbito de diferentes unidades da federação constatam que o tema é permeado de opacidade.

Uma delas constatou que essa opacidade decorre, dentre outras razões, de limitações supostamente impostas pelo CTN e de que muitos entes acreditam que a transparência fiscal é considerada “cumprida”, com a simples disponibilização de um portal com dados relacionados à receita e à despesa.<sup>264</sup>

Outro estudo, cujo foco foi a análise das renúncias fiscais em Municípios Brasileiros com mais de 500 mil habitantes, constatou “(i) baixa adequação da transparência e dos controles; (ii) baixa contabilização das transações; (iii) baixa transparência nos portais de informação, e (iv) não conformidade das Prefeituras Municipais às regras legais.”<sup>265</sup>

No contexto da Amazônia paraense, o diagnóstico não é diferente:

a despeito da louvável percepção da necessidade de medidas de desenvolvimento local a serem tomadas pelo Estado do Pará, a histórica gestão desses incentivos vem sendo

<sup>262</sup> OLIVEIRA, 2013.

<sup>263</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. E-book (p. 943).

<sup>264</sup> RITTER, Otávio *et al.* Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 10., jul. 2017, Brasília. **Anais** [...]. Brasília, 2017. Disponível em: [http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30\\_03.pdf](http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf). Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>265</sup> CABELLO, Otávio Gomes; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão** [recurso eletrônico], Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro: UFRJ, v. 15, n. 2, p. 83, 2020.

errática, posto que lastreada em medidas sabidamente inconstitucionais, **o que se agrava diante da falta de transparência acerca das razões de concessão dos benefícios; bem como da opacidade sobre o controle dos resultados desejados, sem embargo, além do mais, da obscuridade dos custos associados às renúncias de receitas**, cenário que nos faz concluir, que, de fato, os benefícios fiscais atuais no Pará não atendem aos ditames de transparência e segurança jurídica demandados pela responsabilidade fiscal.<sup>266</sup> (grifo nosso)

Ademais, ainda no bojo da realidade regional, cumpre trazer à baila o Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) dos Estados e Distrito Federal, divulgado pela organização não governamental Transparência Internacional, que, segundo sua Nota Metodológica, “busca avaliar e fomentar as agendas de integridade, transparência, dados abertos, acesso à informação, participação, transformação digital e combate à corrupção nos mais diversos níveis federativos e poderes da República”.<sup>267</sup>

Pois bem, após o levantamento de informações relativas ao ano de 2022, o ITGP foi divulgado indicando que o Estado do Pará figura na penúltima colocação em termos de transparência. É o que consta no *ranking* abaixo:

Tabela 1 – Classificação geral do Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) dos Estados e Distrito Federal (Ano 2022)

Posição	Estado	Conceito
1º	Espírito Santo	Ótimo
2º	Minas Gerais	Ótimo
3º	Paraná	Ótimo
4º	Rondônia	Ótimo
5º	Goiás	Ótimo
6º	Rio Grande do Sul	Bom
7º	Santa Catarina	Bom
8º	Distrito Federal	Bom
8º	Pernambuco	Bom
10º	Ceará	Bom
11º	Paraíba	Bom
12º	São Paulo	Bom

<sup>266</sup> OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos de; PAUL, Lucian Neves Gluck; MESQUITA, Patrick Bezerra de. Segurança jurídica e transparência dos benefícios fiscais: uma necessidade para o desenvolvimento do Pará. In: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH; Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco. **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021. p. 452.

<sup>267</sup> TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal**. São Paulo: Transparência Internacional, 2022a. p. 3. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 18 fev. 2023.

Posição	Estado	Conceito
13º	Mato Grosso	Bom
14º	Maranhão	Bom
15º	Bahia	Bom
16º	Rio de Janeiro	Bom
17º	Rio Grande do Norte	Bom
18º	Roraima	Regular
19º	Alagoas	Regular
20º	Mato Grosso do Sul	Regular
21º	Amazonas	Regular
22º	Tocantins	Regular
23º	Piauí	Regular
24º	Amapá	Regular
25º	Sergipe	Ruim
26º	Pará	Ruim
27º	Acre	Ruim

Fonte: TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL (2022) – Base de Dados do ITGP 2022 – Classificação geral e Dimensões, adaptado.<sup>268</sup>

E, vale dizer, entre os variados critérios para a definição do índice, dois do grupo Transparência Financeira e Orçamentária (TFO) estão relacionados diretamente com as renúncias fiscais:

**TFO05.** Publica anualmente, no Portal de Dados Abertos ou no Portal da Transparência, bases de dados sobre incentivos fiscais, com:

- (i) “dicionários”, documentação, ou elemento explicativo dos dados,
- (ii) acesso gratuito às bases e publicado com licença aberta,
- (iii) dados legíveis por máquina (formatos como .csv, .json),
- (iv) possibilidade de download dos dados,
- (v) série histórica.

**TFO06.** Divulga, em relação aos incentivos fiscais, as seguintes informações:

- (i) fundamento legal,
- (ii) beneficiário (nome e CNPJ) e/ou setor,
- (iii) justificativa,
- (iv) valor renunciado ou valor agregado na arrecadação,
- (v) contrapartida e/ou impacto esperado.<sup>269</sup>

<sup>268</sup> TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Base de Dados – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal.** São Paulo: Transparência Internacional, 2022b. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/indice-de-transparencia-e-governanca-publica-2022-governos-estaduais>. Acesso em: 18 fev. 2023.

<sup>269</sup> *Id.*, 2022a, p. 8.

Nesses dois critérios de avaliação, o Estado do Pará obteve a nota “0” (zero), ou seja, não se identificou o cumprimento de sequer um requisito de transparência das renúncias fiscais. O estudo constatou que, no total, foram 16 (dezesesseis) entes federados nessa mesma situação de completa opacidade.<sup>270</sup>

**Resta claro, portanto, que o primeiro problema das renúncias fiscais a ser enfrentado é a falta de transparência.**

Acredita-se que essa vetusta e conhecida zona nebulosa que envolve as renúncias fiscais decorre de alguns fatores, a saber: 1º – a corriqueira negligência no debate sobre o tema; 2º – as informações são deveras complexas; 3º – a imprecisão da informação; 4º – a ausência da informação; 5º – a fragilidade da legislação.

O primeiro fator – *a corriqueira negligência no debate sobre o tema* – talvez seja um dos principais motivadores da constatação da opacidade das renúncias fiscais.

Os debates fiscais costumam transitar somente sobre o que de fato “sai dos cofres públicos” ou, quando muito, trata superficialmente sobre as receitas, mas sem sequer adentrar na discussão da eficiência arrecadatória.

O Poder Público não estimula o diálogo sobre o assunto, nem leva ao conhecimento da sociedade o quão importante esse instrumento fiscal é. Por conta dessa negligência, estudos indicam “um baixo interesse por atores da sociedade civil pelo tema da transparência de renúncia fiscal”.<sup>271</sup>

O segundo – *complexidade da informação* – é resultado da própria complexidade de um sistema tributário mais que heterogêneo, que redundante, na mesma medida, em inúmeras possibilidades desonerativas.<sup>272</sup>

Soma-se a isso um tecnicismo aplicado às renúncias fiscais nas peças orçamentárias, ao ponto da prolixidade, com a disposição de informações em formatos macroestruturados, tornando muito difícil o seu entendimento, mormente para o homem médio.<sup>273</sup>

---

<sup>270</sup> TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, *op. cit.*

<sup>271</sup> RITTER *et al.*, 2017, p. 13.

<sup>272</sup> TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: Origem e Consequências. *In*: SANTI, Marcos Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

<sup>273</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. A Atuação da Administração Fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a Questão do Acesso às Informações Fiscais. *In*: SANTI, Marcos Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

O terceiro – *informação imprecisa* – decorre da dificuldade em mensurar os valores que efetivamente foram renunciados, haja vista a ausência de utilização e de divulgação de parâmetros confiáveis para a definição da perda de arrecadação.<sup>274</sup>

Já o quarto – *ausência de informação* –, é fruto da não divulgação ou da dificuldade de acesso a informações acerca das renúncias fiscais nos portais governamentais e nas peças orçamentárias.<sup>275</sup>

Por último e não menos importante, o quinto fator – *fragilidade da legislação* – é resultado da falta de atenção que o legislador deu para a matéria, tanto no plano constitucional quanto no plano infraconstitucional.

As mais conhecidas disposições legais sobre as renúncias de receita tributária conformaram-se em tratar o assunto como mero anexo de peças orçamentárias, que se reduzem a dados matemáticos e generalizados, sem indicação mínima de informações que possam dizer *para quem, para onde e para quê* essas renúncias são concedidas. Ou seja, a legislação ora existente não é de um todo ruim, mas poderia ser bem melhor, dado o impacto que a política de renúncias fiscais pode causar.

É inquestionável a essencialidade da transparência das renúncias fiscais, pois, como ressalta a doutrina, “o acesso a melhores dados, pode influenciar o processo político e o debate democrático e orientá-los numa direção mais favorável ao interesse geral.”<sup>276</sup>

#### 4.5.1 Os princípios da publicidade e transparência enquanto preceitos do Estado Democrático de Direito

Partindo princípio de que as “coisas” do Estado são públicas (*res publica*) e de que Estado Democrático de Direito garante instrumentos de controle do poder político, a transparência pública é regra constitucional, de *status* principiológico, para garantir o direito à informação e para viabilizar o controle social, enquanto forma de participação do cidadão nas escolhas políticas em prol da sociedade<sup>277</sup>.

Assim, a CF/88 consagrou, desde seu texto originário, princípio da publicidade como

<sup>274</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

<sup>275</sup> ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio. **Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro**. Brasília: Enap, 2019.

<sup>276</sup> PIKETTY, 2014, p. 858.

<sup>277</sup> BITENCOURT, Caroline Muller; MANFIO, Vinicius. **Informação, transparência e controle social no Estado Democrático de Direito**. Santa Cruz do Sul: XVI Seminário Internacional demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea e XII Mostra Internacional de Trabalhos Científicos, 2019.

diretriz basilar da Administração Pública, tal como consta no seu art. 37.

Com o passar do tempo, viu-se que a publicidade prevista na CF/88, não raras vezes era interpretada com o mero ato formal de publicação de atos em imprensa oficial, revelando-se insuficiente para garantir o direito fundamental à informação (CF, art. 5.º, XIV). Então, a doutrina e a jurisprudência passaram a consagrar a transparência dos atos da Administração Pública como elemento indissociável do Princípio da Publicidade.

Todavia, há de se fazer algumas distinções entre vocábulos que corriqueiramente são aplicados como sinônimos, tais como: *publicação*, *publicidade* e *transparência*. A *publicação* se materializa pela simples divulgação oficial de atos de governo, por meio de imprensa gráfica ou da *internet*, além de constituir um pressuposto de validade de decisões desse governo. A *publicidade* seria o mesmo que publicizar. Consiste na ampla difusão de informações governamentais de interesse da sociedade. Então, publicidade ou publicizar vai muito além do que a mera publicação de atos. Já a *transparência*, corresponde a uma outra tessitura do princípio da publicidade, na medida em que, ao contrário da difusão de informações, a transparência prima em dar acesso para a sociedade de todo e qualquer ato ou documento público.<sup>278</sup>

O princípio da transparência, incutido culturalmente nas civilizações democráticas, demanda que “a Administração Pública aja de modo a nada ocultar, suscitando a participação fiscalizatória da cidadania, na certeza de que nada há, com raras exceções constitucionais, que não deva vir a público”<sup>279</sup>.

Entre diversas nuances desse princípio garantidor do Direito à Informação está a Transparência Fiscal, que, segundo conceitua a doutrina, “sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade” e, apesar de não estar explícito na Constituição de 1988, ela “impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais”.<sup>280</sup>

A Transparência Fiscal é subprincípio do Princípio da Responsabilidade Fiscal, também denominado de *accountability*, que, dentre diversos significados, tem forte relação com uma gestão eficiente, transparente e incumbida do dever de prestar contas aos órgãos de controle e à sociedade.<sup>281</sup>

---

<sup>278</sup> SCAFF, 2018.

<sup>279</sup> FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 56.

<sup>280</sup> TORRES, 2009, p. 555.

<sup>281</sup> *Ibid.*

Nesse passo, o §1º do art. 1º LRF dispõe que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a *ação planejada e transparente* tanto com relação às receitas e despesas quanto com relação às *renúncias de receitas*, a fim de que seja preservado o equilíbrio das contas públicas.

Em termos legislativos, o marco da transparência fiscal se deu com o advento da LC nº 131/09, com alterações promovidas pela LC nº 156/2016. Essas normas promoveram alterações na LRF, visando adequar o acesso à informação sobre gestão financeiro-orçamentária ao atual estágio tecnológico da sociedade contemporânea, exigindo expressamente que o Poder Público dê amplo acesso às informações por meios eletrônicos (na *internet*). Isso é que consta dos Arts. 48 e 48-A da LRF<sup>282</sup>.

Pouco tempo depois, avançou-se mais ainda quanto ao princípio da transparência, por meio da Lei nº 12.527/2011, também chamada Lei de Acesso à Informação (LAI). Dentre diversas previsões, está disposto no seu art. 3º que os procedimentos nela previstos destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e como diretrizes: a) a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; b) a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; c) a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; d) o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e) o desenvolvimento do controle social da administração pública.

A LAI ainda reforça o dever do Estado de garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (art. 5º), cabendo aos órgãos e entidades do poder público assegurar o amplo acesso à informação e sua divulgação (art. 6º, I).

---

<sup>282</sup> Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. § 1º A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e [...]

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (grifos nossos).

Em se tratando do acesso à informação mediante procedimentos objetivos e ágeis, a literatura indica que a transparência é considerada eficiente quando a informação pode ser acessada com o mínimo de cliques, sendo classificada como boa quando o conteúdo pode ser acessado em até 03 (três) cliques.<sup>283</sup>

O acesso à informação de que trata esta LAI compreende, entre outros, os direitos de obter: informação contida em registros ou documentos, produzidos ou acumulados por seus órgãos ou entidades, recolhidos ou não a arquivos públicos; informação produzida ou custodiada por pessoa física ou entidade privada decorrente de qualquer vínculo com a Administração Pública; bem como os atinentes à utilização de recursos públicos, à implementação, ao acompanhamento e aos resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, incluídas as metas e os indicadores (art. 7º).

Assim, não basta a simples divulgação desses dados na internet, pois, segundo a LRF e a LAI, passou-se a exigir a divulgação das informações em “versões simplificadas” e “pormenorizadas”, ou seja, é preciso que os instrumentos de planejamento e orçamento sejam divulgados em linguagem simples, de entendimento a qualquer cidadão, além do máximo detalhamento quanto possível dos dados fiscais.

#### 4.5.2 Impossibilidade de invocação do sigilo fiscal

A CF/88 concebe a informação como direito fundamental de todos, proclamando, nesse caminho, a publicidade dos atos do Poder Público como regra ao passo que o sigilo deve ser aplicado como exceção, nos casos em que a segurança da sociedade ou do Estado assim demandar (art. 5º, XXXIII).

Todavia, é sabido que a própria CF/88 preconiza o direito à inviolabilidade da intimidade, da vida privada e das comunicações de dados (art. 5º, X e XII) também como preceito fundamental limitador da publicização de informações que o Estado tenha em seu poder, o que, para alguns renomados doutrinadores, faz reconhecer o sigilo fiscal como um verdadeiro princípio constitucional albergado por cláusula pétrea.<sup>284</sup>

---

<sup>283</sup> ARAÚJO, Xenise Milhomem Brandão *et al.* Quem está ficando para trás? Uma análise da transparência pública dos portais eletrônicos de municípios tocantinenses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, n. 44, p. 123-141, jul./set. 2020.

<sup>284</sup> SCAFF, Fernando Facury. Direitos Fundamentais e Orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Editora RT, 2011.

Estudos apontam que entre as principais razões para a opacidade das renúncias fiscais está a alegação de sigilo fiscal.<sup>285</sup> Mas tal “desculpa” não possui respaldo no ordenamento jurídico vigente.

O sigilo fiscal está disciplinado no CTN, que em seu art. 198, estabelece que “é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.”

Esse dispositivo, enquanto exceção ao direito de revelação, não pode ser usado indiscriminadamente, mas tão somente nas mais restritas hipóteses legais, as quais devem ser interpretadas de forma restritiva.<sup>286</sup>

No mais, por tudo o que já foi exposto quanto ao apreço republicano pela publicidade e transparência, bem como pelo fato de que as renúncias fiscais constituem verdadeiros gastos públicos (ainda que indiretos), não há aqui o que se falar em sigilo fiscal ou sigilo de dados tributários.

Conforme balizas da doutrina, as renúncias fiscais “representam instrumentos de natureza financeira, devendo ser transparentes e claros, tanto na sua constituição quanto em relação aos seus efeitos na economia.”<sup>287</sup>

E na qualidade de gasto público, como são as renúncias fiscais, “a publicidade só pode ceder diante de um perigo real à segurança nacional, jamais em nome da privacidade”<sup>288</sup>, de forma que, “constatada a realização de despesas sigilosas que não possuem este caráter, tanto o Tribunal de Contas quanto o Parlamento possuem o dever de reclassificá-las, tornando-as públicas de imediato”<sup>289</sup>.

Aliás, convém salientar que o STF já decidiu, num caso em que o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES requeria o sigilo bancário e empresarial para não divulgar dados dos contratos celebrados com empresas, que “o sigilo de informações necessárias para a preservação da intimidade é relativizado quando se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos”<sup>290</sup>. Cumpre citar, o Relator do

---

<sup>285</sup> RITTER *et al.*, 2017.

<sup>286</sup> SCAFF, *op. cit.*

<sup>287</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO*, 14., 2017, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: IBET, 2017. p. 214.

<sup>288</sup> MESQUITA, Patrick Bezerra. Contas Públicas Sigilosas: um oxímoro inconstitucional em face dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas. *Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central. Procuradoria-Geral*, Brasília: BCB, v. 10, n. 1, p. 61, jun. 2016.

<sup>289</sup> SCAFF, 2011, p. 231.

<sup>290</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MS 33340, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-151 DIVULG 31-07-2015 PUBLIC 03-08-2015.

processo fez importante observação no sentido de que “quem contrata com o poder público não pode ter segredos, especialmente se a revelação for necessária para o controle da legitimidade do emprego dos recursos públicos”.<sup>291</sup>

Além de toda a fundamentação principiológica trazida ao norte, resta dizer que a LC nº 187/2021 inseriu dispositivo no CTN, prevendo expressamente que “**não é vedada a divulgação de informações relativas a: incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica**” (art. 198, § 3º, IV do CTN).

Ou seja, os entes tributantes não podem mais invocar qualquer tipo de sigilo sobre as renúncias fiscais dadas a empresas, ou mesmo suscitar dúvidas à respeito da natureza dessas informações, visto que se tratam de dados sobre a destinação de recursos públicos.<sup>292</sup>

#### 4.5.3 Parâmetros para a fiscalização da transparência das renúncias fiscais

Em busca de construir parâmetros para a fiscalização da transparência das renúncias fiscais, analisou-se a abordagem do tema em legislações e em estudos de âmbitos nacional e internacional.

Como já visto anteriormente, a LRF tem vanguarda no tratamento da transparência fiscal, sobretudo pelo que está disposto em seus arts. 48 e 48-A.

Já a LAI, estabelecendo formatos de conteúdo transparente, estabelece que, além da disponibilização das informações em procedimentos objetivos e ágeis, de forma clara e em linguagem de fácil compreensão (art. 5º), deve ser observado o que consta em seu art. 8º:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo:[...]

V – dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e

VI – respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I – conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

<sup>291</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>292</sup> RITTER *et al.*, 2017.

- II – possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;
- III – possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;
- IV – divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação da informação;
- V – garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;
- VI – manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;
- VII – indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e
- VIII – adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008.

Ademais, em estudo conjunto entre o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Mundial e a Organização das Nações Unidas (ONU) foi abordado que a transparência deve ser dada a partir dos seguintes aspectos:

- **Legal:** os incentivos fiscais devem estar embasados em leis tributárias relevantes.
- **Econômica:** a justificativa para os incentivos fiscais deve ser claramente explicitada para permitir um debate público sobre as prioridades políticas do país. Os custos e benefícios de um esquema de incentivos devem ser avaliados ex-ante e ex-post, com base em premissas e metodologias claramente definidas, e as avaliações publicadas.
- **Administrativa:** os critérios de qualificação devem ser claros, simples, específicos e objetivos, de forma a reduzir o poder discricionário dos funcionários que concedem os incentivos. O processo de tomada de decisão deve ser aberto e uma lista de incentivos concedidos deve ser publicada.<sup>293</sup> (tradução nossa)

Outrossim, a Resolução nº 06/2016 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que estabelece diretrizes para a fiscalização das receitas e renúncias de receitas, orienta que seja verificado:

16.60 Se há publicidade e transparência na concessão dos benefícios ou incentivos fiscais. (art. 37, CF, e LC 131/09);

16.61 Se há publicidade e transparência dos valores dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados na sua mensuração;

---

<sup>293</sup> FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; BANCO MUNDIAL; ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Options for Low Income Countries’ Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment.** Washington, D.C.: FMI, 2015. p. 24. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

16.62 Se há publicidade e transparência dos resultados sócio-econômicos dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação;<sup>294</sup>

Por seu turno, a organização *International Budget Partnership (IBP)*, em estudo voltado a estabelecer uma estrutura para a avaliação dos gastos tributários, direcionado à sociedade civil e a pesquisadores, indicou alguns parâmetros para a verificação da transparência:

A transparência é o primeiro passo na avaliação dos gastos tributários. Informações sobre quanta receita um governo renuncia por meio de gastos tributários e quem se beneficia deles devem estar disponíveis ao público e aos formuladores de políticas em tempo hábil, e os gastos tributários devem ser estruturados de maneira compreensível, de maneira que desencoraje abusos.

O que você deve procurar ao avaliar a transparência dos gastos tributários:

- Uma lista de todos os gastos tributários disponíveis, seus custos e a autoridade legal (leis e regulamentos) que regem sua disponibilidade: essas informações devem estar facilmente disponíveis e devem incluir os critérios de elegibilidade e procedimentos necessários para se qualificar para um gasto tributário.

Idealmente, essas informações devem ser publicadas anualmente e disponibilizadas como parte do processo orçamentário anual.

- Informações sobre quem se beneficia de um gasto tributário: esses dados idealmente incluirão o número de contribuintes que se qualificam para um gasto tributário; o nível de renda dos beneficiários; o tamanho da redução de impostos; a distribuição geográfica dos beneficiários; e, para provisões a empresas, o setor e a identidade dos beneficiários.

- A autoridade ou departamento responsável pela administração do gasto tributário.

Questões a considerar incluir:

- A despesa tributária é simples, transparente e facilmente administrável?

A lei que autoriza o gasto tributário estabelece qual(is) órgão(s) é(são) responsável(is) por sua implementação e revisão? Leis e regulamentos devem ser escritos, na medida do possível, em linguagem compreensível e suficientemente precisa para evitar abusos.

- Para incentivos ao investimento, o nome do beneficiário, juntamente com o valor do benefício fornecido, está disponível ao público? As divulgações públicas devem incluir todos os dados relacionados ao cumprimento dos requisitos de elegibilidade, como níveis de emprego ou investimentos feitos.<sup>295</sup> (tradução nossa)

Atento às citadas disposições legais e a boas práticas internacionais, o Referencial de Controle de Benefícios Tributários do TCU dispõe acerca dos questionamentos para a verificação da transparência das renúncias fiscais:

<sup>294</sup> ATRICON, 2016.

<sup>295</sup> IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. **Evaluating Tax Expenditures**: a framework for civil society researchers. Washington, D.C.: IBP, 2018. P. 4. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/evaluating-tax-expenditures-framework-for-civil-society-english-2018.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

#### **4.5. São divulgadas informações essenciais para a garantia da transparência do benefício tributário?**

- 4.5.1. São divulgadas as estimativas da renúncia de receita e métodos empregados para o cálculo?
- 4.5.2. São divulgadas as pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais?
- 4.5.3. São divulgados possíveis grupos que serão onerados com uma carga tributária maior em virtude de medidas de compensação?
- 4.5.4. É divulgado o cumprimento das contrapartidas pelos beneficiários?
- 4.5.5. São divulgados os resultados alcançados pela política identificados mediante avaliação, com publicidade dos métodos e critérios utilizados?
- 4.5.6. O benefício tributário é analisado como instrumento de política pública nos relatórios de gestão dos órgãos gestores?<sup>296</sup>

Por último, a recente Nota Recomendatória nº 01/2023 da Atricon, que instrui a ser fiscalizada, regularmente, a disponibilização de informações sobre os gastos tributários nos sítios institucionais dos Poderes Executivos, recomenda aos Tribunais de Contas que:

- 2. orientem os gestores dos entes federados no sentido de deem publicidade, no mínimo, às seguintes informações:
  - 2.1. a identificação das espécies de desonerações concedidas, informando sobre os requisitos necessários para acesso a cada uma delas e o procedimento previsto para as respectivas concessões; e
  - 2.2. os dados quantitativos sobre os gastos tributários já realizados e, quando possível, os em andamento, contendo as seguintes informações:
    - 2.2.1. espécie;
    - 2.2.2. justificativa e fundamento legal;
    - 2.2.3. beneficiário (nome e CNPJ) e/ou setor;
    - 2.2.4. valor renunciado ou valor agregado na arrecadação;
    - 2.2.5. previsão do montante a ser renunciado de acordo com as leis orçamentárias;
    - 2.2.6. contrapartida e/ou impacto obtido e/ou estimado (dados sobre resultados sociais, econômicos e/ou ambientais dos incentivos fiscais que tenham sido alcançados, tais como: sintonia com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, da Organização das Nações Unidas; geração de emprego direto e/ou indireto; investimento direto na região; melhoria da infraestrutura; investimento em eficiência energética, energia limpa e/ou retrofit de prédios; inovação tecnológica; qualificação/inclusão da mão de obra; qualidade ambiental; apoio a P&D; desenvolvimento regional); e
    - 2.2.7. prazo de caducidade;
- 3. orientem os gestores dos entes federados no sentido de que a disponibilização dos dados referidos no item anterior ocorra em local de fácil acesso, sobretudo nos seus portais, observados, ainda, os seguintes requisitos:
  - 3.1. linguagem didática, incluindo “dicionários”, documentação, ou elemento explicativo dos dados quando necessário;

<sup>296</sup> TCU, 2022, p. 150.

- 3.2. acesso gratuito às bases e publicação com licença aberta;
- 3.3. dados legíveis por máquina (formatos como “.csv” e “.json”);
- 3.4. possibilidade de download dos dados;
- 3.5. publicação de dados atualizados (referentes, no mínimo, ao exercício anterior); e
- 3.6. apresentação de série histórica (referente a, no mínimo, os últimos cinco exercícios).<sup>297</sup>

A partir da conjugação das previsões normativas e dos estudos abordados acima, considera-se possível construir parâmetros de fiscalização em que seja possível atestar se as renúncias fiscais são geridas de forma transparente.

#### **4.6 A questão da mensuração das renúncias fiscais e da necessidade de um Sistema Tributário de Referência**

Sabe-se que uma das dificuldades que permeiam o controle das renúncias fiscais está relacionada com a mensuração, haja vista a multiplicidade de fatores que influenciam no cálculo do *quantum* devido de um tributo, tornando difícil dimensionar, de forma precisa, o que se “perde”, podendo, no máximo, estimar.<sup>298</sup>

O Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) há muito tempo já se preocupa com essa questão, dentre outras relacionadas às renúncias fiscais. Em julgamento de processo de fiscalização, realizado em 1996, que teve como escopo a análise das renúncias de receita, consignou-se que a Equipe de Auditoria ficou impedida de analisar a matéria na sua completude, pelo fato de o Fisco estadual “não dispor de estudos voltados a quantificar o valor das concessões de incentivos fiscais outorgados pelo Estado, sobretudo em relação ao ICMS.”<sup>299</sup>

Mais recentemente, em trabalho realizado pelo Fisco do Estado do Rio Grande do Sul, fez-se um estudo comparativo acerca das renúncias fiscais com outros estados da federação. O

---

<sup>297</sup> ATRICON – ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Nota Recomendatória nº 01, de 2023. **Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros quanto à sua atuação em relação ao tema dos gastos tributários.** Disponível em: [https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01\\_2023.pdf](https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01_2023.pdf). Acesso em: 15 fev. 2023.

<sup>298</sup> SCAFF, 2018.

<sup>299</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Resolução nº 15.130**, Rel. Cons. SEBASTIÃO SANTOS DE SANTANA, sessão plenária de 07/11/1996, DOE 27/11/1996. Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/pesquisaintegrada/bases-dados/resolucoes/numeroresolucao/15130/resolucao-n-15-130/conteudo-original>. Acesso em: 5 fev. 2023.

diagnóstico foi que os critérios adotados para a mensuração e divulgação dessas renúncias são os mais diferentes.<sup>300</sup>

Para a correta quantificação das renúncias fiscais, uma primeira medida necessária é instituir/definir um mecanismo, um parâmetro, que permita identificar com segurança o padrão geral da tributação, ou seja, um Sistema Tributário de Referência (STR).

Esse sistema, também denominado doutrinariamente de Estrutura Normal de Tributação<sup>301</sup> ou Regime Tributário Geral<sup>302</sup>, nada mais é que a definição de uma estrutura tributária “normal”. É conhecendo o plexo de normas, de competências e de bases de incidência tributária que, a partir de metodologia objetiva, é possível identificar a ocorrência de um gasto tributário (renúncias fiscais), ou seja, as situações que desviam da estrutura tributária normal.

Nesse sentido, a OCDE<sup>303</sup> e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)<sup>304</sup>, recomendam aos entes que fazem uso dos gastos tributários a investirem em métodos transparente para a sua identificação e mensuração.

A literatura traz distintos enfoques para identificar o padrão de tributação. É possível destacar as duas principais: 1) a metodologia com enfoque conceitual; 2) a metodologia com enfoque normativo. O *enfoque conceitual* é aquele baseado nas definições teóricas acerca das características dos tributos que fazem parte do sistema tributário de referência, de modo que se possibilite identificar as situações em que se afigura, ou não, com desvio do padrão de tributação.<sup>305</sup> Já o *enfoque normativo/legal* “leva em conta dados da legislação tributária vigente como base para definir o sistema de referência, possibilitando a identificação dos gastos tributários em comparação àquele”.<sup>306</sup>

No Brasil – a exemplo da Receita Federal –, costuma-se utilizar o enfoque

<sup>300</sup> SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. **Benefícios fiscais no Rio Grande do Sul**: uma análise econômica dos incentivos ICMS. 2020. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/upload/arquivos/estudo-beneficios-fiscais-rs.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

<sup>301</sup> Cf. SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, v. 17, n. 5, 1976.

<sup>302</sup> Cf. VILLELA, Luiz. **La recaudación potencial como meta de la administración tributaria**. Tema 1.2. Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Florianópolis: [s.n.], 2006.

<sup>303</sup> OCDE – ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2023.

<sup>304</sup> BID – BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Los presupuestos de gastos tributários. Conceptos y desafíos de implementación**. 2009. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-Presupuestos-de-Gastos-Tributarios-Conceptos-y-Desaf%C3%ADos-de-Implementaci%C3%B3n.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2023.

<sup>305</sup> MELLO, Henrique. **Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos**. Interesse Público [recurso eletrônico]. Belo Horizonte, v. 18, n. 99, set./out. 2016.

<sup>306</sup> *Ibid.*, p. 141.

normativo/legal como parâmetro para a identificação dos desvios classificados como gastos tributários, mas há certo consenso de que esse aspecto é imperfeito e precisa ser conjugado com regras e doutrinas multidisciplinares (do direito, da economia, da contabilidade etc.) para que, além da verificação da norma pela norma, seja possível identificar a essência do fato legalmente nominado como gasto tributário.<sup>307</sup> Em outras palavras: não obstante a norma ser a base da identificação do gasto tributário, a forma não pode se sobrepor à essência do fato tributário.

Quanto à metodologia de mensuração em si, a Receita Federal apresenta 03 (três) possibilidades: a *perda de arrecadação*, o *ganho de arrecadação* e o *gasto tributário equivalente*. Transcreve-se abaixo os conceitos:

### 1) Perda de arrecadação (*ex-post*)

Esse é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE e consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Em síntese, simula 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 tipo de medição permite subsidiar os legisladores na tomada de decisão acerca da alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado.

### 2) Ganho de arrecadação (*ex-ante*)

Quando o objetivo da medição é estimar o quanto poderia ser arrecadado no caso da supressão de um gasto tributário, o método empregado deve ser o ganho de arrecadação. Essa metodologia de cálculo considera o comportamento dos agentes econômicos que, face à majoração da tributação, alteram suas preferências, afetando suas decisões sobre consumo, poupança, investimento e oferta de trabalho. A eliminação de um gasto tributário que reduz a tributação de determinado bem pode induzir o contribuinte a alterar seu comportamento, migrando seu consumo para outros bens que ainda permanecem desonerados, reduzindo o consumo do bem onerado ou mesmo evadindo parte do tributo a maior. Para a análise da alteração do comportamento dos contribuintes é necessário o conhecimento das elasticidades das bases imponíveis às alterações na tributação. Como essas informações não são facilmente encontradas, a adoção deste método se torna mais limitado.

### 3) Gasto tributário equivalente

Consiste na apuração do montante de recursos que seria necessário para substituir o gasto tributário por um subsídio ou por uma transferência e alcançar os mesmos objetivos atingidos pelo gasto tributário, mantendo-se o mesmo nível de bem-estar e sem afetar a situação orçamentária do Estado.<sup>308</sup>

<sup>307</sup> “O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada. A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e penalidades” (RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Versão 1.02, Brasília, 2020. p. 8. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/view>. Acesso em: 5 fev. 2023). (grifo nosso)

<sup>308</sup> RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**, versão. 1.3, Brasília-DF, 2021. p. 13-14. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf/view>. Acesso em: 5 fev. 2023.

O órgão fazendário federal justifica a sua opção pelo método da “perda de arrecadação”, pelo fato de que a medição isolada das renúncias fiscais, sem considerar as alterações no comportamento do contribuinte caso não houvesse o benefício, é mais objetiva para o processo de elaboração do orçamento, haja vista que possibilita cotejar, de forma tempestiva e ampla, os gastos diretos e os indiretos, além de facilitar o dimensionamento da ação estatal por meio dos gastos tributários.<sup>309</sup>

Com efeito, faz-se necessário que os entes tributantes envidem esforços no sentido de instituir formalmente um Sistema Tributário de Referência e definir uma metodologia oficial de mensuração das renúncias fiscais.

#### 4.7 A necessária contabilização

A Lei nº 4.320/1964 contempla diversos preceitos a respeito da importância da evidência contábil das finanças públicas, nestes termos:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

A Resolução nº 06/2016, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que aprovou as diretrizes para a realização de fiscalizações relacionadas à temática “receita e renúncia de receita”, orienta que as Cortes de Contas verifiquem:

16.30 Se os registros contábeis da renúncia de receita decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo;<sup>310</sup>

As renúncias fiscais incidem sobre receitas tributárias que deveriam ingressar nos cofres públicos, isto é, que integrariam o *patrimônio público* num determinado momento.

<sup>309</sup> *Ibid.*

<sup>310</sup> ATRICON, 2016.

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público (NBCs T 16.1) conceituam o *patrimônio público* como “o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público”.<sup>311</sup>

Ao tratar sobre a classificação do patrimônio público, conceitua os *ativos* como “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.<sup>312</sup>

Nestes termos, do ponto de vista contábil, as renúncias fiscais acarretam a *redução do ativo*, impactando, igualmente, na *redução do patrimônio público*.

Por conta disso, o MCASP explica como deve ser o controle contábil das renúncias fiscais:

A evidenciação de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Assim, **deve-se utilizar a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias, com o registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia pelo seu total em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita)**. Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver a baixa patrimonial pelos valores renunciados.<sup>313</sup> (grifo nosso)

A diferença na evidenciação contábil da renúncia fiscal, a que se refere o MCASP, decorre do fato de que algumas renúncias são calculadas por estimativa, ao passo que outras são calculadas pelo que de fato é renunciado.<sup>314</sup>

Na mesma linha, as Instruções de Procedimento Contábeis (IPC) nº 16, do Tesouro Nacional, de observância necessária por todas as entidades do setor público, trata especificamente da contabilização das renúncias fiscais, estabelecendo estruturas de contas, regras gerais de contabilização e roteiros contábeis.<sup>315</sup>

<sup>311</sup> CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012. p. 8. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf). Acesso em: 10 fev. 2023.

<sup>312</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>313</sup> STN, 2021, p. 66.

<sup>314</sup> Por exemplo, no caso renúncia por isenção, o MCASP diz que: “o montante da renúncia será considerado no momento da elaboração da LOA, ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contempla a renúncia e, portanto, não há registro orçamentário ou patrimonial.” Já no caso remissão, “deve-se proceder ao controle orçamentário da receita e sua respectiva dedução, bem como o controle patrimonial, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos, sem envolver fluxo de caixa para os recursos relativos à remissão” (*Ibid.*, p. 66).

<sup>315</sup> STN, 2020.

Por derradeiro, o Plano de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (PCASP), do ano de 2022<sup>316</sup>, instituído pela Portaria STN nº 975, de 06 de agosto de 2021, já passou a prever a contabilização das renúncias fiscais em contas de controle.

Com efeito, o fato de os gastos tributários transitarem “por fora” do orçamento, não dispensa a adoção de procedimentos para a sua evidenciação contábil, pois é medida que contribui para a transparência e governança da política de renúncias fiscais, auxiliando o tomador de decisões na gestão fiscal responsável, assim como prevê o § 1º, do art. 1º da LRF.

#### **4.8 Proibição de recebimento de benefícios tributários**

Tratando as renúncias fiscais de mecanismo tributário que beneficia, incentiva ou favorece, faz sentido que elas sejam dadas somente aos contribuintes que estejam em dia com as suas obrigações fiscais e que não tenham cometido ato ilícito contra o Estado.

Consoante o § 3º do art. 195 da CF/88, a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá receber benefícios ou incentivos fiscais. Entretanto, cumpre ressaltar que, segundo o parágrafo único do art. 3º da EC nº 106/2020, essa vedação ficou afastada durante a vigência da calamidade pública nacional da pandemia da Covid-19.

No mesmo caminho, a Constituição do Estado do Pará de 1989 ainda traz outras hipóteses de enquadramento na proibição:

Art. 28 [...]

§ 4º. A pessoa física ou jurídica em débito com o fisco, com o sistema de seguridade social, que descumpra a legislação trabalhista ou normas e padrões de proteção ao meio ambiente, ou que desrespeite os direitos da mulher, notadamente os que protegem a maternidade, não poderá contratar com o Poder Público, nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais, creditícios, administrativos ou de qualquer natureza, ficando rescindido o contrato já celebrado, sem direito a indenização, uma vez constatada a infração.

Como será visto na próxima seção, o ilícito de improbidade administrativa também gera repercussões sancionatórias quanto à possibilidade de figurar como beneficiário de renúncias fiscais.

---

<sup>316</sup> STN – SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) – Federação**, 2022. Disponível em: [https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano\\_selecionado=2022](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano_selecionado=2022). Acesso em: 11 fev. 2023.

#### 4.9 A improbidade administrativa: o papel dos Tribunais de Contas

Probidade, do latim *probitas*, remete ao que é honesto, honrado e íntegro.<sup>317</sup> Na seara da Administração Pública, costuma-se utilizar essa qualificação para identificar a atuação pautada na moralidade administrativa. Mas, na verdade, age com probidade aquele que atua de acordo com o princípio da juridicidade, ou seja, cuja conduta está alinhada com todas as regras e com todos os princípios que delimitam os atos do Poder Público.<sup>318</sup>

À guisa dessa premissa, “a improbidade administrativa constitui violação ao princípio constitucional da probidade administrativa, isto é, ao dever do agente público de agir sempre com probidade (honestidade, decência, honradez) na gestão dos negócios públicos.”<sup>319</sup>

A CF/88 versa que “os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível” (art. 37, § 4º).

A regulamentação legal a que se refere a CF/88 foi dada pela Lei nº 8.429/1992, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa (LIA). Ela caracteriza os fatos de violação da probidade administrativa, destaca os sujeitos que a ela se submetem e arrola as sanções de natureza civil aplicáveis.

Ela foi recentemente alterada pela Lei nº 14.230/2021, que alterou alguns dispositivos e inseriu outros, de modo que tais inovações têm gerado grandes debates na doutrina e na jurisprudência, mas que, por ora, não convém adentrar na discussão.

Muito embora os Tribunais de Contas não tenham competência para imputar e julgar casos de improbidade administrativa, a própria LIA deixa clara a correlação da improbidade administrativa com as matérias de interesse desses Tribunais.

Segundo o art. 11, VI da LIA, uma das formas de configuração de ato de improbidade administrativa que atenta contra princípios da Administração Pública é “deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo, desde que disponha das condições para isso, com vistas a ocultar irregularidades”.<sup>320</sup>

<sup>317</sup> MICHAELIS. **PROBIDADE. Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa.** São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/probidade/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

<sup>318</sup> ALVES, Rogério Pacheco; GARCIA, Emerson. **Improbidade administrativa.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

<sup>319</sup> PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Lei de Improbidade Administrativa Comentada: aspectos constitucionais, administrativos, civis, criminais, processuais e de responsabilidade fiscal.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. E-book (p. 16).

<sup>320</sup> Art. 11.

VI – deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo, desde que disponha das condições para isso, com vistas a ocultar irregularidades;

E não custa lembrar, compete ao Tribunal de Contas regular a forma e os prazos para a prestação de contas, assim como ratifica o recente julgado do STF, no sentido de que “é legítima [...] a edição de atos normativos por tribunais de contas estaduais com o objetivo de regulamentar procedimentalmente o exercício de suas competências constitucionais.”<sup>321</sup>

Tal qual, nos Tribunais de Contas a omissão quanto ao dever de prestar contas é objeto de análise perfunctória. Por exemplo, como base na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará (LOTCE-PA), LC estadual nº 081/2012, não raras vezes é necessário invocar no curso das auditorias o dispositivo que diz que “nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal de Contas do Estado no exercício de sua competência” (art. 32).

Além disso, a referida norma dispõe que a omissão no dever de prestar contas é uma das principais causas de instauração da Tomada de Contas (art. 50, I)<sup>322</sup> e que configura hipótese de irregularidade das contas (art. 56, III, “a”)<sup>323</sup>, inclusive ensejando a devolução integral dos recursos não prestados conta.

Convém lembrar, o art. 15 da LIA determina que seja dado conhecimento ao Tribunal de Contas sobre procedimento instaurado para investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade, inclusive com possibilidade de participação de representante do Tribunal para acompanhar o procedimento.<sup>324</sup>

Em via de mão dupla, as Cortes de Contas podem contribuir significativamente numa identificação inicial de ilícitos de improbidade, dada a jurisdição administrativa que exerce. Tanto é assim que o § 1º do art. 21 da LIA fala que as provas e as decisões produzidas no âmbito dos Tribunais de Contas devem ser consideradas na formação da convicção do juiz.<sup>325</sup>

---

<sup>321</sup> Vide recente julgamento na ADI 4872/PR, conforme Informativo Jurisprudencial n. 1083/2023 (STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF. Brasília: Supremo Tribunal Federal, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, nº 1083/2023. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF>. Data de divulgação: 28 de fevereiro de 2023).

<sup>322</sup> Art. 50. Tomada de Contas Especial é o procedimento adotado pela autoridade administrativa do órgão jurisdicionado para apuração dos fatos e identificação dos responsáveis quando verificada:

I – omissão no dever de prestar contas;

<sup>323</sup> Art. 56. As contas serão julgadas:

III – irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

a) omissão no dever de prestar contas;

<sup>324</sup> Art. 15. A comissão processante dará conhecimento ao Ministério Público e ao Tribunal ou Conselho de Contas da existência de procedimento administrativo para apurar a prática de ato de improbidade.

Parágrafo único. O Ministério Público ou Tribunal ou Conselho de Contas poderá, a requerimento, designar representante para acompanhar o procedimento administrativo.

<sup>325</sup> Art. 21. [...]

§ 2º As provas produzidas perante os órgãos de controle e as correspondentes decisões deverão ser consideradas na formação da convicção do juiz, sem prejuízo da análise acerca do dolo na conduta do agente.

Inclusive, se no curso das fiscalizações for identificado ato com indícios de improbidade, as Cortes de Contas têm o dever representar ao Poder competente (art. 71, XI da CF/88)<sup>326</sup> ou encaminhar as informações pertinentes para o Ministério Público competente (art. 93 da LOTCE-PA)<sup>327</sup>.

É interessante o tratamento que a LIA deu para as renúncias fiscais. Em determinado momento, as renúncias são objeto da conduta tida como improba. Em outro, elas fazem parte da sanção decorrente do ato de improbidade. E, também, elas são o próprio bem jurídico tutelado.

Nesse sentido, a lei caracteriza como ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário a concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie (art. 10, VII da LIA).<sup>328</sup>

Em outro ponto, a lei destaca que, independentemente do ressarcimento integral do dano causado e das sanções aplicáveis em todas as esferas, o agente que comete quaisquer das espécies de ato de improbidade nela previstos, também poderá ser proibido de receber benefícios ou incentivos fiscais, por um prazo que pode chegar até 14 (quatorze) anos (art. 12, I, II e III da LIA).

Nesse ponto, convém destacar que, segundo o art. 3º da LIA, ato de improbidade pode ser atribuído até “àquele que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra dolosamente para a prática do ato de improbidade”, evidenciando que os particulares também podem sofrer as sanções dessa lei.

Em específico sobre ato de improbidade que causa lesão ao erário, a Lei nº 14.230/2021 trouxe uma inovação quanto à participação dos Tribunais de Contas nos acordos de não persecução civil que podem ser realizados entre o Ministério Público e o sujeito passivo (art. 17-B da LIA). A lei dispõe que esse tipo de acordo é possível quando houver o ressarcimento integral do dano e a reversão da vantagem indevida para a pessoa jurídica lesada (incisos I e II do art. 17-B da LIA), mas que o Tribunal de Contas competente deverá ser ouvido, para que se manifeste, no prazo de 90 (noventa) dias, acerca do valor do dano a ser ressarcido (§ 3º do art. 17-B da LIA).

---

<sup>326</sup> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]

XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

<sup>327</sup> Art. 93. Quando o Tribunal, no exercício de suas atribuições, verificar a existência de provas ou indícios de crimes definidos na lei de licitações, ou contra a Administração Pública, remeterá cópia dos autos ao Ministério Público, para as medidas de sua competência.

<sup>328</sup> Segundo define a própria LIA, a lesão ao erário decorre de “ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres” (art. 10 da LIA).

Questionou-se no STF a constitucionalidade da citada inovação legal, sob o fundamento de violação da autonomia que a CF/88 conferiu ao Ministério Público, tendo a Corte decidido pela suspensão cautelar da aplicabilidade do § 3º do art. 17-B da LIA.<sup>329</sup>

De toda sorte, a LIA protege a higidez dos gastos públicos decorrentes de renúncias fiscais, uma vez sujeita às suas sanções aqueles agentes (públicos ou privados) que atuam com improbidade contra o patrimônio de entidade privada que receba benefício ou incentivo fiscal (art. 1, § 6º da LIA).

Viu-se, de igual modo, a existência inequívoca similitude entre os assuntos atinentes à LIA e às matérias de competência dos Tribunais de Contas. Por isso, a atuação dessas Cortes, em rede cooperativa com os demais órgãos de controle, pode contribuir para a garantia da probidade administrativa e da proteção ao erário.

Por fim, vale repisar, se o Tribunal de Contas identificar, no curso de suas fiscalizações, ato com indícios de improbidade, ele não pode se omitir quanto ao dever de representar ao Poder competente e/ou de encaminhar as informações pertinentes para o *Parquet* competente.

---

<sup>329</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 7236 MC (Decisão Cautelar), Rel. Min. Alexandre de Moraes, DIVULG 27-12-2022, PUBLIC. 10-01-2023.

## 5 CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

### 5.1 Tribunal de Contas: breve histórico, modelo e atribuições

Em 1789, a Assembleia Nacional Constituinte da França revolucionária votou e aprovou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (*Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*), que em seu art. 15 já dizia que “a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração”.

De acordo com a doutrina, “a ideia de um órgão especial para controlar as contas e os dinheiros públicos surge com o Estado Financeiro que se instala na Idade Moderna”<sup>330</sup>.

Sem maiores digressões, pode-se dizer que existem pelo mundo 03 (três) modelos de órgãos de controle, ou Instituições Superiores de Controle (ISC). O modelo anglo-saxão ou de Controladorias; o modelo de auditorias vinculadas ao Poder Executivo; e o modelo de Cortes de Julgamento.<sup>331</sup>

No modelo **anglo-saxão ou de Controladorias**, próprio de países em que há um forte poder de (in)gerência do Poder Legislativo no orçamento, a ISC examina as informações prestadas pelo governo e produz relatórios para o parlamento, que, ao final, poderá formular recomendações e decidir sobre a destinação dos recursos no orçamento seguinte. São exemplos de ISC que segue o modelo anglo-saxão: o *Government Accountability Office* (GAO), dos Estados Unidos da América; e o *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido.

Já no modelo **auditorias vinculadas ao Poder Executivo**, o controle externo é realizado por uma espécie de comitê de auditoria dentro do próprio Poder Executivo. Ou seja, o fiscalizador é vinculado e, por conseguinte, dependente do fiscalizado. Poucos países adotam esse modelo: China e Cuba.

Por último, no modelo de **Cortes de Julgamento**, a ISC adota a forma de Tribunal, algumas fazendo parte da estrutura do Poder Judiciário, outras não vinculadas ou dependentes de qualquer poder. Nesse caso, ainda que com peculiar jurisdição, o Tribunal colegiado tem poderes para julgar as contas daqueles que gerem ou utilizam recursos públicos. Alguns países adotam esse modelo: Brasil, França, Itália, Espanha, Portugal e Alemanha.<sup>332</sup>

No Brasil, a gênese das Cortes de Contas coincide com a própria adoção de uma forma de governo republicana, por meio da Proclamação da República em 1889.

---

<sup>330</sup> TORRES, 2008, p. 483.

<sup>331</sup> CASTRO; CASTRO, 2019.

<sup>332</sup> *Ibid.*

Em 1890, por Decreto do Marechal Deodoro da Fonseca, Chefe do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, foi criado o primeiro Tribunal de Contas brasileiro, incumbido do exame, da revisão e do julgamento de todas as operações concernentes à receita e despesa da República, tendo como patrono e idealizador o então Ministro da Fazenda Rui Barbosa de Oliveira (art. 1º do Decreto nº 966-A de 1890).

Em 1891, por força da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, previu-se a instituição de um “Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso” (art. 89).

A partir daí, o Tribunal de Contas passou a figurar como instituição fundamental em todas as Constituições da República, seguindo o modelo de Cortes de Julgamento adotado no continente europeu, com especial inspiração das Cortes de Contas italiana e francesa.

A título de exemplo, a *Corte dei Conti* da Itália tem entre as suas principais características a competência para realizar controle *a priori* (preventivo). Esse parece ter sido o modelo que inspirou Rui Barbosa a redigir a norma de criação do Tribunal de Contas brasileiro, tendo em mente que ele entendia que um exercício de controle tardio, com base em julgamento e punição, podia ser inútil.<sup>333</sup>

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, por exemplo, estabeleceu a competência ao Tribunal de Contas para realizar controle preventivo.<sup>334</sup>

Após as evoluções normativas trazidas pela CF/88, o Brasil passou a se assemelhar muito mais com o modelo da *Cour des Comptes* da França, na forma de um Tribunal Administrativo que julga de forma colegiada, é independente de quaisquer Poderes e que exerce, precipuamente, controle *a posteriori* (posterior ou repressivo) dos atos afetos à Administração Pública.<sup>335</sup>

Consoante os Arts. 70 e 71 da CF/88, o Congresso Nacional exercerá o controle externo da Administração Pública, com auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU. Esse controle externo, significa dizer, é aquele “que se realiza por um Poder ou órgão constitucional

---

<sup>333</sup> MARANHÃO, Jarbas. Origem dos Tribunais de Contas: evolução do Tribunal de Contas no Brasil. **Revista de informação legislativa**, v. 29, n. 113, p. 327-330, jan./mar. 1992.

<sup>334</sup> Art 101 – Os contratos que, por qualquer modo, interessarem imediatamente à receita ou à despesa, **só se reputarão perfeitos e acabados, quando registrados pelo Tribunal de Contas**. A recusa do registro suspende a execução do contrato até ao pronunciamento do Poder Legislativo.

§ 1º – Será sujeito ao **registro prévio** do Tribunal de Contas qualquer ato de Administração Pública, de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional, ou por conta deste. (grifo nosso)

<sup>335</sup> CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 71, p. 225-248, jan./mar. 2018.

independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado”<sup>336</sup>.

Os Tribunais de Contas exercem auxílio ao Poder Legislativo na atividade de controle externo, mas, convém assinalar, isso não significa que eles sejam órgãos auxiliares de quem quer que seja.<sup>337</sup>

Ou seja, não há relação de subordinação ou dependência dos tribunais de contas perante qualquer poder, mormente porque no art. 71 da CF/88 estão estabelecidas competências próprias das Cortes de Contas, dentre as quais a de fiscalizar e julgar as contas do próprio Poder Legislativo.

O exercício do auxílio dos Tribunais de Contas fica claro em uma das suas atribuições, que é a emissão de parecer prévio das contas do Chefe do Poder Executivo, para subsidiar o julgamento pelo Poder Legislativo (art. 71, I da CF/88).

A CF/88 fala expressamente que está sujeita ao controle externo qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (parágrafo único do art. 70).

Ainda sob o pálio do art. 70 da CF/88, o controle externo é instrumentalizado por fiscalizações nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federados e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 70 da CF/88).

Importa lembrar, em que pese a CF/88 fazer referência direta ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União, os dispositivos que tratam da competência e do funcionamento dos Tribunais de Contas são considerados normas de reprodução obrigatória nas Constituições estaduais, assim como dispõe o art. 75 da CF/88 e é o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF.<sup>338</sup>

Seguindo esse entendimento, a Constituição Estadual do Pará de 1989, em seus arts. 115 a 123, reproduziu as disposições da CF/88 no tocante à competência e ao funcionamento das Cortes de Contas estaduais.

---

<sup>336</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 setembro de 2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 798.

<sup>337</sup> MENDES; BRANCO, 2022.

<sup>338</sup> “Por força de previsão expressa do art. 75 da CF/1988, o modelo federal de fiscalização aplica-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados. Obrigatória, portanto, a observância da simetria constitucionalmente determinada. Precedentes” (STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6981, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-260 DIVULG 19-12-2022 PUBLIC 09-01-2023).

Sobre o funcionamento, a Constituição Federal proclama que a formatação essencial do colegiado de julgamento, com a titularidade atribuída a 09 (nove) ministros para o Tribunal de Contas da União (TCU) e a 07 (sete) conselheiros para os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios (art. 73 da CF/88).

A CF/88 define que esses julgadores titulares são escolhidos entre brasileiros que preenchem diversos requisitos (§ 1º do art. 73), bem como que o processo de escolha é distribuído da seguinte forma: um terço escolhido livremente pelo Chefe do Poder Executivo, com a reserva de uma vaga para o cargo de Auditor e uma vaga para membros do Ministério Público que atuam junto ao respectivo Tribunal de Contas; dois terços pelo Poder Legislativo (§ 2º do art. 73).

Vê-se, por expressa disposição constitucional, que os Auditores e os membros do Ministério Público junto ao respectivo Tribunal de Contas também são partes essenciais no funcionamento das Cortes de Contas.

Os Ministros do TCU gozam das mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, assim como, aos Auditores, quando em substituição a Ministro, possuem mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal (§§ 3º e 4º do art. 73 da CF/88). Por paralelismo, os Conselheiros dos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios são equiparados aos Desembargadores do Tribunal de Justiça e os Auditores, quando em substituição a Conselheiro, possuem as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz do Tribunal de Justiça.

No que concerne aos membros do Ministério Público de Contas (MPC), a eles se aplicam os mesmos direitos, vedações e forma de investidura do *Parquet* que atua perante o Poder Judiciário (art. 130 da CF/88).

Convém citar que existe debate acerca da autonomia administrativa e financeira do MPC. A matéria já foi levada à análise do STF algumas vezes, podendo-se citar os mais recentes julgados: na ADI nº 5563, que trata do Ministério Público de Roraima, o STF assentou o entendimento de que “As normas relativas à organização do Tribunal de Contas da União devem ser observadas no desenho institucional dos demais tribunais de contas, *à luz do princípio da simetria federativa*.”<sup>339</sup>; já na ADI nº 3804, em que se discutia a constitucionalidade da autonomia administrativa conferida ao Ministério Público de Contas de

---

<sup>339</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5563, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 08-08-2022 PUBLIC 09-08-2022.

Alagoas, a Corte Constitucional reafirmou que “O art. 130 da Carta Magna é de repetição pelos estados-membros em suas respectivas constituições, não podendo ficar aquém nem ir além do que definido na Constituição Federal (art. 75, caput, da CF/88).”<sup>340</sup>

Há diversas razões para não concordar com o posicionamento do STF, as quais, para que não se desvie do foco do presente trabalho, serão citadas de forma bem objetiva:

1º – o Ministério Público de Contas só é citado dentro da seção a que se refere o art. 75 da CF/88 para tratar, na verdade, da vaga que lhe é destinada entre os membros do TCU;

2º – o constituinte optou pelo termo “junto”, para identificar os Ministérios Públicos de Contas, o que decerto não é quem funciona como adjunto, contíguo ou anexo do Tribunal de Contas, mas sim quem atua ao lado, perante ou avizinjado ao Tribunal de Contas;

3º – teria sido tão infeliz o constituinte ao dizer que atua junto ao Tribunal de Contas um “Ministério Público”, dentre infindáveis denominações possíveis que poderiam ter sido escolhidas? Teria a Constituição Federal admitido um Ministério Público pela metade?

4º – as garantias funcionais estabelecidas no art. 130 só se sustentam juridicamente se estiverem avalizadas por garantias institucionais próprias;

5º – além da segregação de funções, a legitimidade de um processo de julgamento, seja qual for a sua natureza, demanda um mínimo de segregação institucional, de modo a garantir o máximo de imparcialidade/impessoalidade e frustrar abusos de poder.

Pois bem, como se pode ver, o Tribunal de Contas é órgão de *status* constitucional, cujas competências especializadas os colocam na posição entre os mais proeminentes guardiões da responsabilidade fiscal.<sup>341</sup> Sem sobra de dúvida, constitui-se “uma das garantias institucionais da Constituição e dos direitos da liberdade nela declarados.”<sup>342</sup>

Essa Corte especializada é dotada de independência e autonomia, gestada com a finalidade de realizar o controle externo da administração pública e dos demais sujeitos que, de alguma forma, utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem bens ou recursos públicos. Nesse contexto, por expressa disposição da CF/88, também está inserida a necessidade de controle e fiscalização das renúncias de receita, que é objeto do presente estudo.

<sup>340</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3804, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-050 DIVULG 15-03-2022 PUBLIC 16-03-2022.

<sup>341</sup> TOLEDO JR, Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. O controle da Lei de Responsabilidade Fiscal. A experiência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: dez anos de vigência. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 1, n. 0, p. 57-71, set. 2010.

<sup>342</sup> TORRES, 2008, p. 503.

## 5.2 Competência para o controle das renúncias fiscais

Nas seções iniciais foram expostas as razões pelas quais é possível dizer que se vive num Estado Fiscal, ou que, noutras palavras, “o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos.”<sup>343</sup>

Viu-se, também, que a Constituição Federal e a Constituição do Estado do Pará trataram explicitamente da competência dos Tribunais de Contas para realizar o seu mister de controle externo em diversas nuances, incluindo entre elas o controle das renúncias fiscais.

Tal preocupação do legislador decorre do fato de que as renúncias fiscais trazem consigo um custo fiscal para o Estado, por conta da perda de arrecadação, motivo pelo qual não podem ficar livre do crivo do controle.<sup>344</sup>

Assim, ao Tribunal de Contas, órgão técnico e especializado, ao qual compete salvaguardar a *res publica*, não importa saber apenas como se gasta e arrecada o dinheiro público, mas também as circunstâncias fáticas e jurídicas que levam ao Estado a abrir mão de receitas tão importantes para a concretização dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a LOTCE-PA dispõe que à Corte de Contas paraense compete fiscalizar a arrecadação da receita do Estado e a renúncia de receitas (art. 1º, XIV).

Ressalta-se, ainda, que o art. 128, *caput* e parágrafo único, do Regimento Interno do TCE-PA estabelece algumas diretrizes acerca das fiscalizações de renúncias de receita e traça os objetivos:

Art. 128. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receita será feita, preferencialmente, **mediante inspeções e auditorias nos bancos operadores, fundos, órgãos e entidades que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar recursos decorrentes das aludidas renúncias**, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em instrução normativa.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, dentre outros, **verificar o cumprimento às normas legais e regulamentares pertinentes, a eficiência, eficácia e economicidade, bem como o efetivo benefício socioeconômico dessas renúncias**.<sup>345</sup> (grifo nosso)

<sup>343</sup> TORRES, 2009, p. 548.

<sup>344</sup> NETO, Michel Haber *et al.* Renúncia de receita e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte; São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

<sup>345</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Ato nº 63, de 17 de dezembro de 2012. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Pará**. Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/RITCE2020-ato82.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

Antes mesmo das citadas normas, em 1995 o TCE-PA já havia aprovado a Resolução nº 13.979<sup>346</sup>, que *regulamenta o acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas públicas estaduais*, dispondo que:

Art. 1º – O acompanhamento da arrecadação da receita e a **fiscalização da renúncia de receitas terão como objetivos, entre outros, avaliar os resultados quanto à eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das referidas ações governamentais e, ainda, o real benefício socioeconômico no que diz respeito à renúncia.** (grifo nosso)

Conforme pesquisa realizada, o Tribunal de Contas do Estado do Pará costuma fiscalizar o cumprimento dos requisitos formais relativos às renúncias fiscais nos processos orçamentários do Estado (LOA e LDO), em cumprimento ao que dispõe o art. 121 do seu Regimento Interno.<sup>347</sup>

Igualmente, a matéria das renúncias fiscais é tratada anualmente nos Relatórios de Análise das Contas de Governo<sup>348</sup>, de modo que a análise também se restringe ao cumprimento dos requisitos formais do Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita que constam nos anexos da LOA e da LDO, assim como o fez nas Contas de Governo de 2021.<sup>349</sup>

A pesquisa ainda revelou a existência de uma Representação formulada pelo Ministério Público de Contas do Estado do Pará<sup>350</sup>, que, utilizando-se como *case* o incentivo fiscal concedido a uma empresa mineradora que teria se envolvido num episódio de extravasamento de resíduos no Município de Barcarena/PA, requereu ao TCE-PA a realização de ampla fiscalização com o objetivo de verificar a regularidade da gestão das renúncias fiscais

<sup>346</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 13.979, de 6 de junho de 1995. **Aprova a Instrução Normativa que regulamenta o acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas públicas estaduais.** Disponível em: [https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia\\_TCE\\_PA\\_2\\_ed.pdf](https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia_TCE_PA_2_ed.pdf). Acesso em: 15 mar. 2023.

<sup>347</sup> Art. 121. O Tribunal fiscalizará o processo orçamentário da administração pública estadual por meio:

I – do Plano Plurianual;

II – das Diretrizes Orçamentárias;

III – do Orçamento Anual.

Parágrafo único. O Departamento de Controle Externo fiscalizará os instrumentos previstos neste artigo, bem como suas alterações, na forma estabelecida em instrução normativa.

<sup>348</sup> Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/transparencia/inicio-prestacao-contas>. Acesso em 12/02/2023.

<sup>349</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Processo nº TC/006056/2022 – Relatório de análise das contas do Governador do Estado do Pará, exercício de 2021.** Rel. Cons. Cipriano Sabino. Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1\\_relatorio\\_analise\\_contas\\_governador\\_2021.pdf](https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1_relatorio_analise_contas_governador_2021.pdf). Acesso em: 12 fev. 2023.

<sup>350</sup> MPC-PA – MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Representação nº 2018/516735: Correção de falhas na transparência relativas aos procedimentos de renúncias de receitas fiscais concedidas pelo Estado do Pará.** Disponível em: [http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802\\_g5.pdf](http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802_g5.pdf). Acesso em: 12 fev. 2023.

concedidas pelo Estado do Pará. O referido processo corre em sigilo, até então, em atendimento ao disposto no art. 42 da LOTCE-PA.<sup>351</sup>

O controle e avaliação das renúncias de receita vem sendo feito também por outros Tribunais de Contas, ainda que de forma incipiente. Nessa toada, cita-se o Acórdão TCU nº 1322/2018:

No cenário atual de restrição de recursos orçamentários, o acompanhamento e a avaliação das renúncias tributárias são ainda mais necessários, conferindo transparência sobre os resultados esperados e alcançados por esses mecanismos e, por conseguinte, propiciando maiores informações para o tomador de decisão. [...] **É preciso aperfeiçoar a normatização e a gestão dos benefícios tributários em todas as etapas, de modo que a concessão de renúncia seja suportada por estimativas consistentes, bem como por avaliações de custo-benefício e de custo-efetividade. Os mandamentos constitucionais e legais que regem a atuação do Estado, o cenário de restrição fiscal que o país vive e o clamor social por maior efetividade da ação governamental exigem transparência e qualidade no gasto público, seja por meio de despesa direta ou por meio de benefícios tributários, financeiros e creditícios.**<sup>352</sup> (grifo nosso)

Há de se citar, ainda, a Resolução nº 06/2016, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que aprovou as *diretrizes para a realização de fiscalizações relacionadas à temática “receita e renúncia de receita”*.<sup>353</sup>

Na justificativa para o estabelecimento das referidas diretrizes, a Atricon reconhece que “Apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro, verificou-se que essa não é prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas Tributais de Contas”.

Ainda sobre a temática, recentemente a Atricon exarou a Nota Recomendatória nº 01/2023<sup>354</sup>, que visa *estimular os Tribunais de Contas a realizarem fiscalizações acerca da publicidade e transparência das renúncias fiscais*, sobretudo por conta já citada edição da LC nº 187/2021, que, alterando o CTN, expressamente passou a prever que as informações sobre “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica” não estão sujeitas a sigilo fiscal.

Em que pese esse arcabouço normativo tratando das ações voltadas para o controle das renúncias fiscais e conforme justificativa de pesquisa apresentada inicialmente, o TCE-PA ainda não dispõe de um procedimento de fiscalização instituído para esse fim, principalmente

<sup>351</sup> Art. 42. A fim de preservar direitos e garantias individuais, o Tribunal de Contas dará tratamento sigiloso às denúncias e representações, até decisão definitiva sobre a matéria.

<sup>352</sup> TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 1322/2018. Relator: Vital do Rego. Processo: 012.535/2018-4. Data da Sessão: 13/06/2018.

<sup>353</sup> ATRICON, 2016.

<sup>354</sup> ATRICON, 2023.

que referencie (direcione, oriente, guie) o Auditor a analisar a matéria para além dos aspectos formais.

### **5.3 Uma proposta de Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade**

Como visto anteriormente, cabe aos Tribunais de Contas o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da Administração Pública, quanto aos aspectos *da legalidade, da legitimidade e da economicidade* (art. 70 da CF/88).

Viu-se também, os Tribunais de Contas exercem uma função típica de controle externo, que nada mais é um controle realizado por sujeito diverso do controlado.<sup>355</sup>

Em que pese a instituição dos Tribunais de Contas ser uma realidade do mundo moderno, pode-se dizer que a atividade de controle da Administração Pública é milenar, com relatos “dos faraós do Egito aos Deuses indianos, passando por um intricado sistema grego (*euthyna*), sem olvidar os resquícios romanos, fazendo-se presente igualmente na Idade Média e Moderna, principalmente na Inglaterra e na França, numa crescente evolução e expansão”<sup>356</sup>.

A atividade de controle é própria do Estado de Direito, visando manter a Administração Pública dentro dos limites a que está sujeita<sup>357</sup>, em especial daqueles estabelecidos pela CF/88.

O vocábulo controle comporta o duplo sentido. Um controle enquanto ato de fiscalização, em que se observa e acompanha a gestão pública. E um outro controle mais prescritivo e orientativo, que se amolda aos poderes de determinação e de recomendação das Cortes de Contas.<sup>358</sup>

Não obstante a doutrina tratar de diversas classificações acerca do controle da administração pública, importa para o presente trabalho tratar apenas da classificação quanto aos aspectos que se referem ao conteúdo do ato em que incide o controle, quais sejam: a *legalidade, a legitimidade e a economicidade*.

---

<sup>355</sup> Diferentemente do Controle Interno, que “é aquele exercido por órgãos de um Poder sobre condutas administrativas produzidas dentro de sua esfera” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. p. 1003).

<sup>356</sup> AGUIAR, Simone Coelho. Origem e evolução dos Tribunais de Contas. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 22., 2013, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 332.

<sup>357</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

<sup>358</sup> JUSTEN FILHO, 2012.

Impende observar, a despeito de as renúncias fiscais decorrerem de poder de tributar, que, via de consequência, afetam a obrigação tributária, os instrumentos de controle da tributação e da não tributação são, de certo, distintos.<sup>359</sup>

O controle da tributação preocupa-se em definir o valor devido de um tributo, mediante instrumentos que aliem fatos gerados tributários a valores pecuniários exatos, com predominância das ciências jurídicas e contábeis.

Noutro sentido, o controle da não tributação tem outra perspectiva, qual seja: aferir resultados e comportamentos que justifiquem o porquê de se “beneficiar” um contribuinte com a fuga da regra geral da tributação. Aqui o cerce de análise é mais amplo, já que a preocupação está mais focada em analisar fatos jurídico-sociais, ao passo que a definição de valores se afasta da exatidão para ficar no campo das estimativas. Por essa razão, o controle da não tributação está para além das ciências jurídicas e contábeis, envolvendo outros ramos, como economia, administração, educação e tecnologia.

Sabe-se que a lei é resultado de atos pensados, não aleatórios. Logo, faz parte de uma estrutura normativa, por mais rasa que seja, a presença de dois elementos: os objetivos (o que se pretende) e meios utilizados (como fazer). E esses elementos estão sujeitos a controle jurídico.

Em se tratando de renúncias fiscais, os meios são aqueles dispostos no § 1º do art. 14 da LRF (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido/outorgado, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado) ou, ainda, os atos administrativos de concessão, como é o caso de despacho autorizativo emanado por de autoridade administrativa.

Já os objetivos são as razões de cunho social e econômico que justificam o tratamento fiscal diferenciado: a política pública, o setor, a atividade que se pretende estimular.

Sobre o assunto, colhe-se a doutrina:

No caso dos incentivos fiscais, a questão da finalidade assume particular relevância. No modelo aqui proposto, consideramos que, detrás das regras jurídicas de incentivo, existem razões justificadoras, que dão sentido e orientam sua aplicação. Estão consubstanciadas em diretrizes – princípios jurídicos ou normas-objetivos –, definem um estado de coisas a ser perseguido e servem de parâmetro para avaliação dos resultados produzidos.

Assim como as regras que justificam, as razões a que nos referimos fazem também parte de ordenamento jurídico e adquirem, portanto, força impositiva. Não nos referimos aos fins ou motivos ditos “extra” ou “pré” jurídicos, que não se incorporam à ordem jurídica e a priori não devem determinar interpretação e aplicação na prática

---

<sup>359</sup> CORREIA NETO, 2016.

jurídica, mas ao “conteúdo teleológico que já se encontra no interior do direito, incorporado aos princípios”, como assevera Eros Roberto Grau. [...] Os objetivos normativos são elementos jurídicos, assim como as regras que servem à sua consecução.<sup>360</sup>

Assim, tanto os meios quanto fins de uma norma estão sujeitos a controle. Mas, notadamente, no caso das renúncias fiscais há certa particularidade. Apesar de o controle dos meios e do fim recair sobre quem executa a política fiscal, o legislador fixou um terceiro elemento de controle, que recai sobre si mesmo. É que, por clara disposição da CF/88 e da LRF, o poder legiferante fica limitado à observância de certos requisitos para a criação, instituição, concessão ou ampliação de renúncias fiscais (*vide* seções 4.1 a 4.4).

Conforme estudos, é possível avaliar as regras governança fiscal em dois eixos. O primeiro, que toma por base uma espécie de “regra-âncora”, com base nos objetivos de médio e longo prazo da política fiscal. O segundo, que visa verificar alguns aspectos mais objetivos da política fiscal, voltados para o cumprimento das regras operacionais, ou seja, questões de curto prazo. Assim, enquanto o primeiro foca em contextos de amplo impacto, como é a questão da sustentabilidade fiscal, o segundo foca em questões mais pontuais, em regras numéricas e procedimentais.<sup>361</sup>

Semelhante ao retrocitado método de avaliação, pode-se tomar por empréstimo a lógica das ciências econômicas, que distingue o foco da micro e da macroeconomia. A microeconomia preocupa-se em estudar comportamentos individuais dos agentes econômicos, de modo a observar como funcionam a oferta e a demanda na formação do preço no mercado, ou seja, como a relação entre os consumidores e produtores (empresas/empresários) influenciam na formação do preço de um bem ou serviço.<sup>362</sup> De outro lado, a “macroeconomia enfoca o comportamento da Economia como um todo, considerando variáveis globais”.<sup>363</sup>

Quanto à tributação, a microeconomia se preocupa mais “sobre quem recai efetivamente o ônus do imposto”<sup>364</sup>. A macroeconomia, por seu turno, empenha-se em estudar “o papel do governo por meio dos instrumentos da política tributária”, na medida em que a política fiscal é um instrumento da política macroeconômica.<sup>365</sup>

<sup>360</sup> CORREIA NETO, 2016, p. 33-34.

<sup>361</sup> SILVA, Mauro Santos; MORA, Mônica. Governança fiscal de gastos governamentais indiretos de natureza tributária (subsídios tributários): notas sobre a experiência internacional. *In*: COUTO, Leandro Freitas Couto; RODRIGUES, Júlia Marinho Rodrigues (org.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.

<sup>362</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

<sup>363</sup> *Ibid.*, p. 77.

<sup>364</sup> *Ibid.*, p. 111.

<sup>365</sup> *Ibid.*, p. 110.

Conjugando tão somente esses elementos caracterizadores da micro e da macroeconomia<sup>366</sup>, sugere-se a adoção dos critérios para a avaliação das renúncias fiscais.

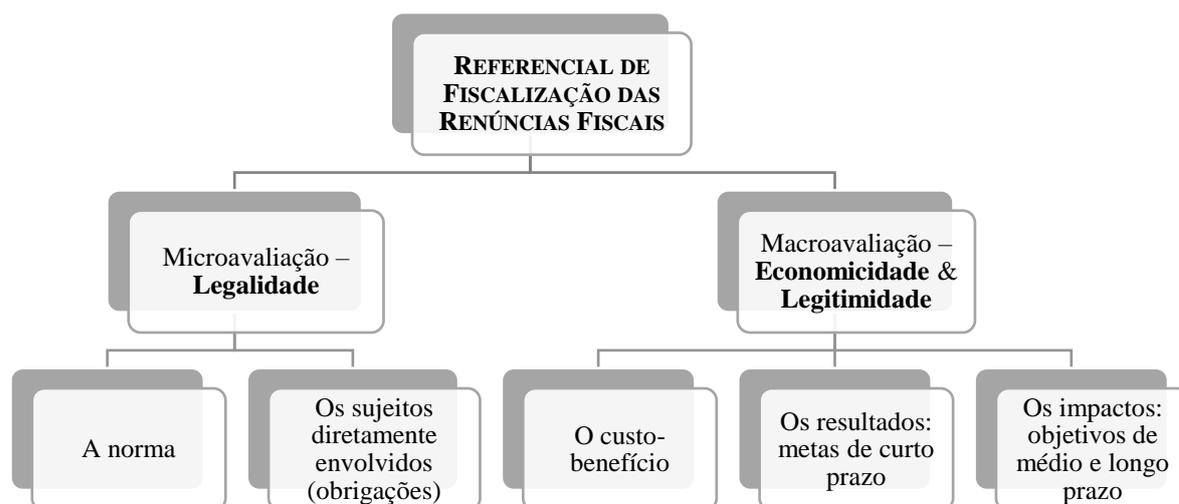
Num primeiro prisma, são consideradas questões afetas ao cumprimento das regras operacionais para a instituição, concessão e ampliação das renúncias de receita tributária e aos sujeitos diretamente envolvidos na relação (os órgãos gestores da política e os particulares que recebem incentivos fiscais), o que se optou por denominar como *microavaliação*.

De outro ângulo, a avaliação buscará inferir os resultados da política pública que a renúncia fiscal visa promover, a relação de custo-benefício, o cumprimento dos objetivos definidos na norma e os impactos socioeconômicos gerados para aqueles que, ao mesmo tempo, são os sujeitos indiretos da relação e figuram com os destinatários finais da política: a sociedade, em geral. Trata-se aqui da chamada *macroavaliação*.

Feito esse recorte, pode-se dizer que cada um desses critérios leva em consideração os diferentes aspectos de controle aos quais os Tribunais de Contas devem estar atentos, quais sejam aqueles dispostos no já citado art. 70 da CF/88: *legalidade, economicidade e legitimidade*.

Abaixo consta um gráfico explicativo da forma como esses critérios comporão o proposto “Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade”:

Gráfico 2 – Estruturação dos critérios de avaliação das renúncias fiscais



Fonte: Elaborado pelo autor.

<sup>366</sup> Isso porque, vale ressaltar, não se está a afirmar que essas áreas das ciências econômicas têm relação direta com o objeto do presente estudo, muito menos que a este são plenamente adequadas, mas tão somente que possuem algumas características correlatas, análogas ao fim que se propõe enquanto método avaliativo.

### 5.3.1 A *microavaliação*: foco na legalidade

A *legalidade* pode ser conceituada, basicamente, como a adequação de determinada conduta ao ordenamento jurídico.

A ideia de *legalidade* se confunde, em grande medida, com a própria ideia de controle da Administração. Ambas são frutos de um Estado de Direito e visam impor balizas para a atuação administrativa, inclusive em proteção de direitos individuais.<sup>367</sup>

Assim, é forçoso reconhecer que a *legalidade* está no primeiro nível de controle administrativo, até mesmo porque a CF/88, em seu art. 37, a alçou ao *status* de um dos princípios regentes da Administração Pública.

A teoria clássica da *legalidade* administrativa versa que os agentes públicos devem atuar dentro daquilo que está preconizado em lei, diferentemente de como ocorre na esfera privada, em que o particular pode fazer tudo aquilo que não é proibido por lei.<sup>368</sup>

É preciso, todavia, ser razoável e pragmático na definição de um espaço de *legalidade*, de maneira que não seja contido ou restrito o suficiente para tolher a capacidade criativa dos agentes públicos.

Assim, sendo sabido que a lei não consegue regular todas as situações a que está submetida a Administração Pública, a *legalidade* administrativa deve ser lida a partir de um direito sistêmico, de forma que as situações postas no dia a dia (casos concretos) serão regidas e resolvidas por um plexo jurídico, partindo das regras e princípios constitucionais até as demais espécies normativas, respeitada a hierarquia entre elas.<sup>369</sup>

Ou seja, essa leitura moderna e preeminente do princípio da legalidade administrativa, afasta a visão decrépita e ultrapassa de que para agir legalmente a Administração Pública precisa estar amparada em disposição normativa exauriente. Não só não precisa, como é praticamente impossível atender a essa descomedida exigência.

Portanto, o controle da *legalidade*, aqui defendido, é o controle da conformidade da atuação da Administração Pública com o ordenamento jurídico como um todo.

---

<sup>367</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

<sup>368</sup> MEIRELLES, 2016.

<sup>369</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

### 5.3.1.1 Os parâmetros: as formalidades legais e os sujeitos diretamente envolvidos

Na *microavaliação*, cuida-se de analisar a conformidade da renúncia fiscal a partir de 02 (dois) parâmetros, quais sejam: *a) a norma; b) os beneficiários e os órgãos responsáveis pela gestão das renúncias fiscais.*

No primeiro parâmetro (foco: *a norma*), objetiva-se verificar se foram observadas as formalidades legais relacionadas os benefícios fiscais resultantes em renúncia de receita tributária. Dada a objetividade do parâmetro, é possível aqui elencar um passo a passo para a avaliação:

**1º passo** – É identificar na norma a existência dos elementos caracterizadores de uma renúncia fiscal, ou seja, cuida-se de investigar se a norma trata de benefício tributário “*que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”, assim como dispõe o § 1º do art. 14 da LRF.

Este primeiro passo é importante, na medida em que, como já dito anteriormente, o rol de espécies de renúncias fiscais contidos na LRF não é exaustivo, de sorte que se faz necessário verificar a essência da sistemática tributária contida na norma, para que se possa realmente atestar se ela conduz ou não à renúncia de receita tributária.

**2º passo** – Após identificado que se trata realmente de renúncias fiscais, verificar se foram atendidos os requisitos legais para a sua instituição, concessão e validade, com arrimo nos regramentos de controle dispostos nos tópicos da “seção 4”, isto é:

- a) se foram aprovadas por meio de convênios celebrados entre Estados e pelo DF, no âmbito do Confaz;
- b) se foram instituídas por lei em sentido estrito que trate exclusivamente da matéria;
- c) se foram acompanhadas da estimativa de impacto financeiro e orçamentário;
- d) se forma corretamente elencadas nos demonstrativos da LDO e da LOA;
- e) se lhes foram dadas a devida transparência;
- f) se forma mensuradas com base em parâmetros objetivamente definidos e confiáveis;
- g) se foram contabilizadas, de acordo com as normas aplicáveis à contabilidade aplicada ao setor público;

No segundo parâmetro (foco: *os responsáveis pela gestão das renúncias fiscais e os beneficiários*), o cerne da avaliação é a conformidade dos atos e das condutas a que se submetem os sujeitos diretamente envolvidos na relação (o gestor ou agente público e o particular). Nesse caso, também é possível estipular os passos para a avaliação:

**1º passo** – Há de se examinar a conformidade na atuação dos órgãos gestores dos benefícios tributários. Esses órgãos, jurisdicionados dos Tribunais de Contas, devem prestar contas se estão de fato gerindo, acompanhando e monitorando corretamente as renúncias fiscais.

Há o fator de complementariedade entre este passo e os segundo passos dos parâmetros atinentes ao critério microavaliatório. Ou seja, cuida-se de verificar tanto *o fazer* da Administração Pública (se está cumprindo as formalidades legais – 2º passo do parâmetro anterior) quanto o seu dever de fiscalização (se está fiscalizando os beneficiários – 2º passo do presente parâmetro).

**2º passo** – Deve-se ater às obrigações objetivamente definidas na norma para cada beneficiário do incentivo, tais como: instalação do empreendimento na localidade; quantidade de empregos gerados e mantidos, inclusive com a destinação de percentual mínimo de mão de obra local; padrão salarial mínimo; massa salarial, estabelecimento de parcerias com produtores locais; incorporação de produtos locais ao ciclo produtivo; apoio à cultura local; apoio a práticas sustentáveis e prevenção a impactos negativos (como, por exemplo, a adoção de medidas de prevenção de impactos ambientais) etc.

Ou seja, por meio dos passo a passos desse parâmetro é possível estabelecer o nexo de causalidade, ou, noutras palavras, o vínculo entre as condutas dos agentes envolvidos e o resultado/efeito percebido, de modo que se permita verificar a conformidade dos atos e individualizar a responsabilização.

Não dispensa lembrar que, segundo o § único do art. 70 da CF/88, estão sujeitos a prestar contas **qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre** dinheiros, bens e **valores públicos** ou pelos quais o ente federado responda, ou que, em nome deste, **assuma obrigações de natureza pecuniária**. Dessa feita, uma vez observado que o particular, beneficiário de incentivo fiscal, agiu com dolo ou má-fé, descumprindo, por exemplo, a condicionantes necessários para o gozo do tratamento tributário mais benéfico, pode ele ser responsabilizado perante o Tribunal de Contas, inclusive condenado a ressarcir o erário.

Essa exegese também é fruto da percepção, já abordada *alhures*, que existe um compartilhamento da política pública de renúncia fiscal, entre o Estado e os agentes privados, haja vista que essa política pressupõe certa “delegação” de atividades com fins constitucionais, do Estado para os particulares, de maneira que o controle deve recair tanto sobre quem executa de fato a atividade (o beneficiário da renúncia) quanto sobre quem a delega (o Estado, que tem o dever de acompanhar e fiscalizar a execução).

Entretanto, cumpre obter que o próprio Fisco possui a competência para fiscalizar a arrecadação. Desse modo, em caso de usufruto indevido de benefícios fiscais, há uma sobreposição de competências entre o Fisco e o Tribunal de Contas, de modo que se deve buscar a solução que seja mais harmônica para o deslinde do impasse.

Vislumbra-se que o Tribunal de Contas tem duas possibilidades. A primeira, a partir da função sancionadora das Cortes de Contas, seria condenar o particular (ou quem com ele tenha concorrido para a prática do ato irregular) a realizar o recolhimento do débito. Essa possibilidade também tem amparo na Lei estadual nº 6.489/2022, que trata da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, a dispor em que:

Art. 17. Constatado o recebimento do incentivo sem o cumprimento das condições estabelecidas nesta Lei, ficará o beneficiário obrigado a ressarcir ao Tesouro Estadual o valor correspondente aos benefícios indevidamente recebidos, corrigido monetariamente e acrescido das penalidades previstas em lei.

Uma alternativa seria o Tribunal de Contas, no exercício da sua função corretiva, determinar que o órgão de gestão tributária adote providências para o fiel cumprimento da lei e resguardo do erário (art. 71, IX da CF/88). *In casu*, entende-se que essa é a melhor medida, de maneira que Tribunal de Contas pode exarar determinação ao Fisco, para que adote todas as medidas necessárias para que o particular recolha o tributo devido, ou seja, que o Fisco efetue o lançamento tributário e cumpra as demais medidas de cobrança do crédito tributário (inscrição em Dívida Ativa, encaminhamento para Execução Fiscal etc.).

Acredita-se, com isso, que ficam preservados os espaços de atuação do Fisco e do Tribunal de Contas, além de que os valores adentrarão aos cofres públicos respeitando a origem da receita, até porque, vale lembrar, as decisões do Tribunal de Contas de que resulte imputação de débito terão eficácia de título executivo (§ 3º do art. 71 da CF/88), de maneira que se o ressarcimento for determinado diretamente do Tribunal de Contas para o particular a execução da dívida não será pela via tributária.

Com efeito, uma vez que, mediante a *microavaliação*, foi identificada a desconformidade dos benefícios fiscais concedidos, há fundamento para que sejam invalidados, cassados ou suspensos. Veja-se que os impactos dessa avaliação são *individuais*, não atingem outras empresas que utilizam o mesmo incentivo fiscal, não focam no contexto geral da sociedade e nem deslegitimam a norma.

Quanto à processualização, há vários processos de fiscalização submetidos a julgamento pelos Tribunais de Contas que podem fazer uso da *microavaliação*, sobretudo nos processos

que tratam da prestação de contas dos administradores e responsáveis pela gestão de recursos públicos estaduais (art. 50, VII do Regimento Interno do TCE-PA).

### 5.3.2 A macroavaliação: foco na economicidade e na legitimidade

A partir da segunda metade do século XX, a Administração Pública precisou passar por modificações, em busca de responder a uma demanda social por maior efetividade do Estado na promoção de bens públicos, voltando o olhar do gestor mais para a necessidade da população, para além da satisfação dos interesses burocráticos. Nesse anseio, surge o modelo gerencial de administração pública, que se destaca pela “definição precisa dos objetivos a serem alcançados e, posteriormente, o controle ou cobrança de resultados”.<sup>370</sup>

Nesse contexto, abriu-se espaço, ainda que de forma implícita, para que o controle externo enxergasse as contas para além do aspecto formal/procedimental (*rule-based accountability*), atingindo aspectos mais abrangentes, como a avaliação da performance e da efetividade (*performance-based accountability*).

Em vista disso, as nuances da *economicidade* e da *legitimidade* nas fiscalizações a cargo dos Tribunais de Contas foram expressamente inauguradas pela CF/88.<sup>371</sup> Tal inovação é considerada como resposta a uma antiga demanda por uma reforma nos mecanismos de atuação das Cortes de Contas que fosse capaz de ultrapassar o mero controle de formalidades.<sup>372</sup>

Sobre a *economicidade*, a doutrina aponta que a sua gênese advém da Economia, muito embora essa ciência trate o assunto com certas peculiaridades, quando comparada à abordagem que o Direito deu para a matéria.<sup>373</sup>

Em estudo que avalia o conceito da *economicidade* a partir de uma visão pluridisciplinar, identificou-se que o tema é tratado em diferentes abordagens, que convergem no sentido da eficiência na gestão financeira pelo Estado. Essa eficiência é externalizada pelo

<sup>370</sup> FERNANDES, Igor dos Reis. A administração pública gerencial e o controle substancial das políticas públicas pelos tribunais de contas. **Caderno de Direito e Políticas Públicas**, Rio de Janeiro: UNIRIO, v. 1, n. 1, p. 226, jan./jun. 2020.

<sup>371</sup> Antes, a Constituição Federal (1967) só falava em fiscalização e auditoria financeiras e orçamentárias.

<sup>372</sup> FAGUNDES, Seabra. Reformas essenciais ao aperfeiçoamento das instituições políticas brasileiras. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 43, p. 1-20, 1956.

<sup>373</sup> “Ainda que, atualmente presente no ordenamento constitucional e instrumento de Direito, a economicidade não tem suas origens dentro da ciência e formação jurídica. Até mesmo pela adoção do radical vernacular, resta evidente que possui sua gênese nas ciências econômicas, decorrente, portanto, da análise do objeto daquele campo de setor social. Neste aspecto, os campos das ciências econômicas – e também da administração – cuidaram vestibularmente da formulação dos conceitos atribuídos ao referido vocábulo” (BELTRÃO, Irapuã. **Princípio da Economicidade**: a atuação do Estado e o gasto eficiente como direito do contribuinte e do cidadão. São Paulo: Editora Dialética, 2022. E-book (p. 24).

custo-benefício positivo no emprego dos recursos públicos e pela minimização de custos com a maximização de resultados, ou seja, “trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico”<sup>374</sup>.

Vê-se, dessa maneira, a *economicidade* é indissociável da eficiência<sup>375</sup>, enquanto princípio insculpido no art. 37 da CF/88, por se entender que uma das formas de aferir a eficiência de um gasto público é verificar se ele atendeu ao critério qualitativo do custo-benefício.<sup>376</sup>

Por esse caminho, o Glossário de Termos do Controle Externo do TCU assim define objetivamente:

**Economicidade** – minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos colocados à sua disposição.<sup>377</sup>

Em específico quanto ao controle das renúncias fiscais sob o aspecto da *economicidade*, faz-se imprescindível a observância de todas as linhas do ensinamento abaixo:

O princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas. **Ficou aberta a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquota, etc.)** ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País. **O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido.** Sabe-se da perversidade dos incentivos concedidos no Brasil nos últimos anos, alguns em franca contradição com os interesses ecológicos, econômicos e regionais, o que vem fazendo com que o

<sup>374</sup> BULGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do TCU**, n. 78, p. 41-45, Brasília: TCU, 1998. p. 42.

<sup>375</sup> Sobre o princípio da eficiência, que foi expressamente incluído no texto constitucional, por meio da EC n. 19/1998, colhe-se a doutrina: “A eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com **presteza, perfeição e rendimento funcional**. Consiste na busca de resultados práticos de produtividade, de economicidade, com a consequente redução de desperdícios do dinheiro público e rendimentos típicos da iniciativa privada, sendo que, nessa situação, o lucro é do povo; quem ganha é bem comum” (MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 6. ed. Niterói: Impetus, 2012. p. 44). (grifo nosso)

<sup>376</sup> BELTRÃO, op. cit.

<sup>377</sup> TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria-SEGECEX Nº 27 de 24 de outubro de 2017 – Atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”. **Boletim do Tribunal de Contas da União administrativo especial**, Brasília: TCU, ano 36, n. 11, 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F73726BE9017412FD42926FB6>. Acesso em: 3 abr. 2023.

Congresso reorienta as concessões e lhes diminua o número, a exemplo, aliás, do que ocorre em outras nações. Sabe-se, também, que os privilégios financeiros, além da perversidade ínsita na maior parte das leis que os concederam, foram pessimamente administrados, favorecendo a corrupção e o desvio de dinheiro público. De modo que se torna verdadeiramente importante o aperfeiçoamento do controle da economicidade (*sic*) das subvenções e das renúncias de receita.<sup>378</sup> (grifo nosso)

Já sobre a *legitimidade*, o seu conceito transversaliza com a legalidade, moralidade e a finalidade administrativas, ou seja, a atuação legítima é aquela que, além de pautada em lei, é honesta e converge ao interesse público.

Na visão administrativista clássica, considera-se *legítima* a atuação da Administração Pública “segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização.”<sup>379</sup>

Em sentido convergente, a literatura *jusfinanceira* chama atenção que a *legitimidade* “diz respeito não à obediência formal do preceito superior, mas ao real atendimento das necessidades públicas, efetuando-se o contraste da norma com as finalidades encampadas no sistema jurídico, para saber-se do atingimento do bem jurídico que se pretendeu alcançar.”<sup>380</sup>

Desse modo, o controle de *legitimidade* é tarefa tormentosa, uma vez que se trata de um controle sobre os motivos ou causas da escolha administrativa (mérito do ato, a discricionariedade), com a finalidade de verificar se não houve extrapolação da margem de escolhas dada pela norma. Essa margem de escolha (discricionariedade) pode ser ultrapassada quando a solução não é suficiente ou adequada para alcançar o fim que lhe aporta, quando os meios empregados não são razoáveis ou proporcionais e até mesmo quando os fins desejados não são idôneos.<sup>381</sup>

Com isso, é necessário esclarecer que o controle da *legitimidade* incide sobre o espaço da discricionariedade, mas não impede que ela se desenvolva. Trata-se apenas de um mecanismo republicano que visa verificar a adequação da conduta ao fim que lhe deu origem, impedindo a escolha arbitrária ou a má-escolha que geralmente resultam em desperdício de recursos públicos.<sup>382</sup>

---

<sup>378</sup> TORRES, 2008, p. 280.

<sup>379</sup> MEIRELLES, 2016, p. 794.

<sup>380</sup> OLIVEIRA, 2010, p. 429.

<sup>381</sup> MELLO, 2012.

<sup>382</sup> “Escolher arbitrariamente não é facultado ao gestor, tampouco é dado às instâncias de controle ausentarem-se do dever de impor os correlatos ônus argumentativos em face de experimentalismos desarrazoados e em busca de aderência da ação governamental ao ordenamento. [...]”

Reduzir o controle à mera legalidade de algumas etapas, como licitação, desapropriação etc. é empobrecer a avaliação da complexa dinâmica das políticas públicas. É preciso também superar a encruzilhada interpretativa em relação à forma como se interpreta o controle jurídico de políticas públicas apenas do ponto de vista do direito individual de quem reclama a sua prestação individual em face do Estado” (PINTO, Élide Graziane.

Impende destacar que a doutrina e jurisprudência atuais admitem, de forma majoritária, o controle da discricionariedade administrativa. Embora o Poder Judiciário tenha a palavra final no dizer o direito, os Tribunais de Contas podem, no limite da sua competência, verificar se o gestor público tomou a decisão mais viável dadas as opções disponíveis no caso concreto, isto é, optou pela decisão que melhor atende ao interesse público e não traz prejuízo ao erário.<sup>383</sup>

Assim sendo, o controle da legitimidade pelos Tribunais de Contas traz consigo um viés político do controle financeiro, que, apesar de controverso para alguns, é fruto da explícita vontade do constituinte de 1988.<sup>384</sup>

Vê-se, com isso, que o controle de *legitimidade* pelos Tribunais de Contas tem respaldo constitucional e atende a um anseio de maior cuidado com a *res publica*, de jeito que a Administração Pública possa prestar um “serviço público” que de fato atinja os fins constitucionais a que se propõe.

É a partir dos vetores da *legitimidade* e da *economicidade* da atividade administrativa que se permite ao Tribunal de Contas o controle de políticas públicas.

As críticas ao controle de políticas públicas são as mesmas que permeiam a possibilidade de controle da discricionariedade, quais sejam, a interferência entre os poderes, além das ausências de legitimidade democrática e de expertise técnica para tratar do assunto.<sup>385</sup> Mas essas críticas não se sustentam, assim como é possível contraditar cada uma:

A uma – não há o que se falar em interferência entre os poderes, quando todos eles são considerados sujeitos obrigados a prestar contas aos Tribunais de Contas, contas estas que serão analisadas com base em critérios não meramente formais.

A duas – inexistente violação à legitimidade democrática, quando o Tribunal de Contas exerce função contramajoritária no julgamento das contas, visando coibir que o representante do povo faça escolhas que não atendem aos anseios sociais, por mais que elas atendam a todos os requisitos burocráticos.

A três – muito menos há o que se falar em ausência de expertise técnica dos Tribunais de Contas para analisar políticas públicas, pois, como sabido, as Cortes de Contas são órgãos

---

Inafastabilidade do controle de políticas públicas pelo MP. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-30/contas-vista-inafastabilidade-controle-politicas-publicas-mp>. Acesso em: 29 abr. 2023).

<sup>383</sup> NUNES JÚNIOR, Amandino Teixeira. O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 21, n. 1, jan./jun. 2023.

<sup>384</sup> TORRES, 2008.

<sup>385</sup> LEONI, Fernanda. legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 21, n.1, jan./jun. 2023.

de proeminência técnica e de peculiar conhecimento multidisciplinar (direito, contabilidade, administração, economia, estatística, engenharia etc.), características que lhe dão autoridade para tratar do assunto.

### 5.3.2.1 Os parâmetros: a eficiência, a eficácia e a efetividade

Na *macroavaliação*, o Tribunal de Contas exercerá a sua função de controle da política de renúncias fiscais a partir da combinação entre os aspectos da economicidade e da legitimidade, considerando os seguintes parâmetros: a) *os meios empregados e o custo-benefício*; b) *o cumprimento de metas e objetivos*; c) *os impactos socioeconômicos*.

No **primeiro parâmetro** de avaliação (foco nos *meios empregados e no custo-benefício*), o intuito é aferir: a.1) se os instrumentos empregados foram hábeis e eficientes na gestão da política de renúncia fiscal; a.2) o custo fiscal do gasto tributário e o benefício socioeconômico efetivamente produzido, a fim de comparar com outras alternativas disponíveis; a.3) se houve articulação da política de renúncia fiscal com outras políticas públicas, de forma a evitar esforços em duplicidade ou sobreposição com políticas de outras unidades da federação<sup>386</sup>.

Conforma a literatura, a análise custo-benefício de políticas públicas visa investigar:

1. Se os benefícios sociais de cada alternativa superarão os seus custos sociais, ou seja, se vale a pena investir nessa política pública;
2. Qual das alternativas trará melhor Razão Custo-Benefício (RCB), ou seja, qual delas será a mais eficiente do ponto de vista econômico;
3. Qual das alternativas trará maior valor social agregado, ou seja, qual delas tem potencial de trazer maior Valor Presente Líquido (VPL), que são os benefícios líquidos à coletividade.<sup>387</sup>

Assim, esse tipo de análise é “sobre a escolha dos melhores instrumentos para atender aos objetivos atribuídos. Os gastos tributários podem ser um dos instrumentos possíveis, mas deve-se verificar se outros instrumentos poderiam atingir a mesma meta a um custo menor.”<sup>388</sup>

O **segundo parâmetro** (foco no *cumprimento de metas e objetivos*), por sua vez, quer-se verificar: b.1) se a política de renúncia de receitas foi planejada, a ponto de traçar propósitos

<sup>386</sup> Não se reprime a conjugação de esforços federativos para a realização de políticas públicas com objetivos comuns, até porque isso faz parte do federalismo cooperativo. Contudo, nesses casos é necessário que se tenha uma espécie de governança multinível, em que seja possível estabelecer as fronteiras do espaço de atuação de cada unidade de governo, evitando, assim, o desperdício de esforços e de recursos públicos.

<sup>387</sup> SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções**. São Paulo: Cengage Learning, 2019. p. 92.

<sup>388</sup> COMISSÃO EUROPEIA, 2014, p. 13.

claros, concretos e passíveis de alcance em curto prazo (inclusive para que se permita intervenções em tempo suficiente para corrigir eventuais desvios); b.2) se, de fato, as metas e os objetivos foram alcançados.

O **terceiro parâmetro** (foco nos *impactos socioeconômicos alcançados*), tem-se o intento de avaliar as seguintes questões relacionadas à política de renúncia fiscal: c.1) os resultados alcançados, a médio e longo prazo, e a satisfação dos destinatários; c.2) a capacidade de transformar realidades sociais e/ou econômicas; c.3) os efeitos externos gerados, positivos ou negativos.

Como se observa, o controle das renúncias fiscais com base nos aspectos da economicidade e da legitimidade, enquanto escopo da *macroavaliação*, acaba visando atestar se a política é dotada dos “três Es” da gestão, quais sejam: de *eficiência*, de *eficácia* e de *efetividade*.

Em relevante trabalho, que cuidou de analisar o controle da eficiência do gasto orçamentário, dispôs-se em um quadro esquemático, que de forma didática fez um paralelo entre as abordagens conceituais dos “três Es”, de acordo como reproduzido abaixo:

Quadro 3 – Comparativo entre eficiência, eficácia e efetividade

Conceito	Eficiência	Eficácia	Efetividade
<b>Definição</b>	Cumprimento de normas e procedimentos e redução de custos	Alcance de resultados e qualidade de produtos e serviços	Impacto da decisão pública
<b>Questão básica</b>	Como aconteceu?	O que aconteceu?	Que diferença faz?
<b>Objetivo</b>	Verificar se um programa público foi executado de maneira mais competente e segundo uma melhor relação custo/resultado	Verificar se os resultados foram alcançados em termos de quantidade e qualidade	Verificar se os resultados foram congruentes com as demandas apoios e necessidades da comunidade
<b>Forma de avaliação</b>	Produção de informações para medir o processamento de insumos e seus efeitos sobre os resultados	Produção de informações sobre os resultados alcançados	Produção de informações sobre os valores e necessidades que estão explícitos e implícitos no alcance dos objetivos
<b>Medidas</b>	Procedimentos Razão insumo/produto Custo/resultado	Discrepâncias entre os resultados previstos e os efetivamente alcançados Qualidade	Adequação: satisfação de necessidades que deram origem a política pública Equidade: distribuição mais justa de recursos públicos Propriedade política: respostas às demandas explícitas da comunidade

Fonte: BLANCHERINE, 2016.<sup>389</sup>

<sup>389</sup> BLANCHERINE, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 173-174.

Ainda sobre o assunto, pede-se licença para citar o trabalho do TCU, que, de forma pragmática, fez distinções conceituais entre os referidos institutos:

#### *1.4.2 Eficiência*

**A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los**, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade (ISSAI 3100/39, 2016). **Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos**. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado [...]

#### *1.4.3 Eficácia*

**A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados** (COHEN; FRANCO, 1993). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações. [...]

#### *1.4.4 Efetividade*

**A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção**. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN; FRANCO, 1993). Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3100/42, 2016). [...].<sup>390</sup> (grifo nosso)

Então, resumidamente, a avaliação da **eficiência** cuida de questões operacionais (processos e procedimentos), a partir do cotejo entre os valores empregados e os benefícios auferidos (quer-se fazer mais com menos).

A avaliação da **eficácia**, por sua vez, visa medir o cumprimento de metas e de objetivos passíveis de alcance imediato, ou seja, resultados de curto prazo. Já a avaliação da **efetividade** visa verificar os impactos, a transformação da realidade que pode ser atribuída à política pública, em outros termos, os resultados a médio e longo prazo.

---

<sup>390</sup> TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020b. p. 17-18. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em: 25 fev. 2023.

Vê-se que as avaliações da eficácia e da efetividade guardam certa similaridade. Ambas visam aferir os resultados de determinada ação governamental, mas em perspectivas diferentes.

Na eficácia, a perspectiva dos resultados da intervenção é a partir das “mudanças observadas no curto prazo sobre indivíduos, grupos ou instituições.”<sup>391</sup>

Na efetividade, a observância dos resultados foca nas “mudanças de mais longo prazo promovidas sobre o aspecto ou a perspectiva futura de seus beneficiários ou grupo no qual se inserem (por exemplo, um aumento de bem-estar da população em relação ao tema da intervenção).”<sup>392</sup> Insere-se nesse contexto, também, a perspectiva dos resultados quanto aos efeitos, que, basicamente, constituem “outros impactos do programa, esperados ou não, que afetam o meio social e institucional no qual se realizou.”<sup>393</sup> Por isso, convém-se dizer que a análise de efetividade visa aferir o resultado dos resultados.

Assim, a análise de impactos demanda que se observe o contexto de intervenção (mudança de comportamentos e de realidades) que o incentivo fiscal proporcionou em determinada região, incluída a questão das externalidades (efeitos colaterais a quem não participa diretamente da relação/intervenção).

Um incentivo fiscal pode, por exemplo, causar externalidades positivas quando, ainda que não seja um impacto esperado/desejado, a atividade beneficiada atrai a instalação de outros negócios na região ou quando aumenta a arrecadação, por via reflexa. De outro lado, a atividade beneficiada pode gerar externalidades negativas, quando, por exemplo, ocasionam degradação ambiental, prejuízo a arranjos produtivos locais e aumento da demanda por serviços públicos sem a devida cobertura orçamentária para custeio.

Contudo, insta salientar, de acordo com a teoria econômica já exposta *alhures* (vide seção 2.1), os incentivos fiscais deveriam servir como instrumento para a correção de falhas/distorções de mercado, em busca de retribuir o agente econômico cuja atividade gera externalidades positivas. Noutras palavras, a atividade econômica que gera externalidades negativas não merece ser beneficiada com incentivos fiscais, mas sim deveria ser sobretaxada, no intuito de amenizar e/ou compensar os efeitos danosos causados.

Logo, os parâmetros da *macroavaliação* focam na sociedade como um todo, na norma instituidora do incentivo fiscal e seus objetivos.

---

<sup>391</sup> CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018. p. 98.

<sup>392</sup> *Ibid.*, 99.

<sup>393</sup> DRAIBE, Sônia Miriam. Avaliação da implementação: esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas. In: BARREIRA, Maria Cecília Roxo Nobre; CARVALHO, Maria do Carmo Brant de (org.). **Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais**. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001. p. 21.

O objeto de avaliação é, de certo, mais amplo, já que associado a questões como: desenvolvimento socioeconômico; redução de desigualdades sociais e regionais; elevação da arrecadação na região; interiorização da atividade econômica etc. Assim sendo, pretende-se com essa avaliação obter um *overview* da política de renúncias fiscais.

Inegavelmente, a tarefa é árdua, na medida do alto grau de complexidade em aferir quais (e como) outras atividades – influenciadas pelos atores da renúncia fiscal – contribuíram para a alteração da realidade da região, o que reivindica uma análise contígua e prolongada do processo de transformação social e econômica, com base em conhecimentos multidisciplinares e produção de dados técnicos (ex.: pesquisas de campo, estatísticas, indicadores oficiais etc.).<sup>394</sup>

De mais a mais, **tratando-se de avaliação de resultados, é possível e desejável que seja verificado se as metas e objetivos perseguidos pela política de renúncias fiscais transversalizam com outras questões que envolvem interesses do país, das regiões e da sociedade.** Nesse sentido, destacam-se: a observância da isonomia fiscal (*vide* seção 3.5); a necessidade de um desenvolvimento que promova crescimento econômico e bem-estar social, alinhado aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da ONU (*vide* seção 3.8).

Vê-se, portanto, que a *macroavaliação* da política de renúncias fiscais pode descortinar o mau gasto público (gasto tributário), evidenciando o prejuízo a todos os sujeitos que solidariamente arcam com ônus da perda de receitas públicas, mormente a sociedade e as unidades federativas que, por força da CF/88, fariam *jus* a uma parte das receitas arrecadadas. Nesses termos, os efeitos de um gasto tributário ilegítimo ou antieconômico resvalam negativamente na efetivação de direitos fundamentais e no pacto por um federalismo fiscal cooperativo.

**Isto posto, por essa abordagem de controle, o TCE-PA poderá atestar a ineficiência, a ineficácia e a inefetividade da política de renúncia fiscal, o que pode resultar no reconhecimento da “ilegitimidade” da própria norma a qual está atrelada.**<sup>395</sup>

---

<sup>394</sup> Em se tratando desse tipo de análise de impacto social de determinada política, a doutrina especializada alerta que “a principal dificuldade, porém, é garantir a vinculação entre as ações do programa e as mudanças percebidas.” (SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário Jorge França. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. **Desenvolvimento em Questão**, [S.l.], v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013. p. 40.

<sup>395</sup> Nesse sentido, a doutrina leciona: “De feito, a legitimidade do Estado moderno tem que ser vista sobretudo a partir do equilíbrio e harmonia entre valores e princípios jurídicos afirmados por consenso. **A aceitação da norma e a obediência ao seu comando, que afinal de contas sintetizam a própria legitimidade**, resultam do acordo social a respeito da sua adequação a valores éticos e princípios de direito em permanente interação” (TORRES, 2008, p. 22). (grifo nosso)

Dessa feita, é forçoso reconhecer que, sendo a norma ilegítima aquela que não atende aos fins constitucionais, a análise de legitimidade redundaria num exame de constitucionalidade.

É preciso deixar claro que não se está a dizer que a *macroavaliação* permitirá ao Tribunal de Contas extirpar do mundo jurídico a norma tida por ilegítima, até porque a CF/88 a ele não conferiu a competência para declarar a inconstitucionalidade de normas, função típica do Poder Judiciário.

Contudo, a análise de constitucionalidade de leis e atos normativos é medida fulcral e instrumental para que as Cortes de Contas desempenhem adequadamente a sua competência de jurisdição administrativa. Como poderiam os Tribunais de Contas realizar o controle externo da Administração Pública, a partir dos preceitos definidos no art. 70 da CF/88 (legalidade, legitimidade e economicidade), sem que a observância da Constituição fosse a primeira baliza? A análise de constitucionalidade de leis e atos constitui meio necessário – poder implícito – para que os Tribunais de Contas cumpram integralmente o seu mister constitucional, não se confundindo, porém, com a jurisdição para declarar a inconstitucionalidade de normas.

Assim milita a doutrina:

Desse modo, é de se concluir que não se sustentam os argumentos desfavoráveis à Súmula 347 do STF, porquanto citada súmula não oferece riscos para a democracia, não é superável pelo alargamento da legitimação ativa para o oferecimento da ação direta de inconstitucionalidade, promovido pela Constituição Federal de 1988, não produz grave insegurança jurídica nem carece de fundamento constitucional, porquanto a competência dos Tribunais de Contas para não aplicar a lei ao caso concreto, quando a considerem inconstitucional, decorre da teoria dos poderes implícitos.<sup>396</sup>

Ademais, vale lembrar, a análise de constitucionalidade de normas não é monopólio do Poder Judiciário, havendo situações, por exemplo, em que o próprio Poder Executivo exerce essa atividade, quando veta um projeto de lei que considera inconstitucional ou quando o Poder Legislativo, com auxílio de suas Comissões, examina a constitucionalidade de projetos de lei e de emenda à Constituição.<sup>397</sup>

Nesse caminho, o STF, em recente julgado, asseverou que o que não pode é os Tribunais de Contas fazerem análise incidental de constitucionalidade, cujos efeitos transcendam o caso

---

<sup>396</sup> OLIVEIRA, Odilon Cavallari de; DEZAN, Sandro Lúcio. Afinal, é constitucional a Súmula 347 do STF sobre controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas? **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, v. 8, n. 2, p. 60-80, jul./dez. 2022. p. 77.

<sup>397</sup> *Ibid.*

concreto, vinculando toda a Administração Pública, o que acabaria significando uma declaração de inconstitucionalidade de norma.<sup>398</sup>

Dessa feita, os Tribunais de Contas não só podem como devem fazer exame de constitucionalidade, negando aplicação, em casos concretos, às leis e aos atos normativos que forem reputados inconstitucionais.<sup>399</sup>

De todo modo, essa proposta de *macroavaliação* tem uma vocação mais pedagógica. Ela visa identificar se a política pública foi desenhada adequadamente e trazer evidências empíricas acerca dos reais efeitos causados pelas renúncias fiscais, em contraposição a discursos de governo, muitas vezes baseados em premissas desprovidas de respaldo científico, que justificam a utilização exacerbada desse instrumento fiscal enquanto meio hábil para o desenvolvimento e a redução de desigualdades.

Assim sendo, quer-se, por meio da *macroavaliação*, contribuir e permitir que os principais atores do processo de construção da política pública (Poder Executivo e Poder Legislativo) decidam pela manutenção ou revogação dos benefícios tributários, até porque a grande maioria das normas relativas a renúncias fiscais é desprovida de cláusulas de caducidade (*sunset clause*)<sup>400</sup>.

Essa medida promove *melhoria regulatória*<sup>401</sup>, que constitui princípio de governança pública, incorporado por vários países, como Reino Unido e outros do bloco da União Europeia.

Partindo desse pressuposto, uma política pública regulada adequadamente tem maiores chances de atingir os objetivos socioeconômicos a que se propõe. E vale citar que, entre as diretrizes do princípio da *melhoria regulatória*, a literatura especializada assim aponta:

- i) avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios; ii) manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade; e iii) editar e revisar atos normativos pautando-se pelas

<sup>398</sup> STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MS 35410, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-086 DIVULG 05-05-2021 PUBLIC 06-05-2021.

<sup>399</sup> É o que dispõe a LOTCE-PA:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, órgão de controle externo, compete:

XVIII – **negar aplicação de lei ou de ato normativo** considerado ilegal ou **inconstitucional**, na apreciação, **em caso concreto**, de matéria de sua competência; (grifo nosso)

<sup>400</sup> A cláusula de caducidade ou *sunset clause* é uma previsão da própria lei que ela deixará de produzir efeitos após um período determinado, a menos que outra lei prorogue o prazo.

<sup>401</sup> O princípio em questão “representa o desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente, baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes diretamente interessada” CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. p. 47. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 10 mar. 2023.

boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico, realizando consultas públicas sempre que conveniente.<sup>402</sup>

Pode-se dizer, então, que **a macroavaliação** é, na mesma medida, uma **avaliação de políticas públicas**, cuja abordagem será tratada na seção seguinte.

### 5.3.2.2 O contributo da análise de políticas públicas

A análise de políticas públicas é reflexo de um modelo de governo tecnocrata, ou seja, de um governo que busca resolver seus problemas sociais em métodos científicos. Ela visa, dentre outras questões, informar e auxiliar os governos no processo de tomada de decisão.<sup>403</sup>

Vale dizer, alguns autores brasileiros preferiram adotar terminologias distintas para separar o que é análise descritiva (de pesquisa, teórica) e prescritiva (de intervenção prática, recomendação) de política pública. Segundo esses autores, a análise descritiva seria melhor representada pelo termo “análise *de* política pública”, ao passo que a análise prescritiva seria representada por “análise *para* política pública”. Todavia, a literatura internacional trata, de forma homogênea, a análise de cunho teórico e descritivo como “pesquisa de política pública (*policy research*)” e a análise de cunho prescritivo e orientador como “análise de política pública (*policy analysis*)”.<sup>404</sup>

Quanto à metodologia, a análise de políticas se dá com base em duas correntes: a racionalista e a argumentativa. A corrente racionalista pressupõe a adequação dos meios aos fins desejados, a projeção de resultados e a indicação de políticas públicas que alcancem o maior bem-estar social. Já a corrente argumentativa usa o debate, a participação e a harmonização dos diversos interesses dos atores políticos, a fim de viabilizar que a política pública seja coletivamente construída.<sup>405</sup>

Com vistas nos objetivos do presente estudo, convém aderir à análise de políticas públicas enquanto “atividade racionalista e argumentativa de suporte à tomada de decisão em política pública, com **objetivo prescritivo (prático, aplicado, racionalista)** e com métodos prospectivos para elaboração, projeção e recomendação de políticas públicas concretas.”<sup>406</sup>

Ademais, é possível classificar a análise de política pública quando ao momento da sua execução. Quando a análise é feita antes de sua execução, diz-se que é *ex ante*; quando é feita

<sup>402</sup> *Ibid.*, 48.

<sup>403</sup> SECCHI, 2019, p. 1.

<sup>404</sup> *Ibid.*

<sup>405</sup> *Ibid.*

<sup>406</sup> *Ibid.*, p. 10.

concomitantemente ao processo de execução, diz-se que a análise é *in itinere* ou monitoramento; e quando realizada após a execução é considerada como *ex post*.<sup>407</sup>

Segundo a literatura, a análise *ex ante* é oportuna quando se está diante de propostas de criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas. Enquanto hipótese prática, aplica-se para:

- 1) Criação de política pública: instituição de política pública que não faça parte da programação governamental vigente ou agregação e desagregação de políticas públicas já existentes, não tendo recebido dotação orçamentária anteriormente.
- 2) **Expansão de política pública: ação que acarrete o aumento no valor da programação orçamentária da renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia para ampliar política pública já existente.**
- 3) Aperfeiçoamento de política pública: alteração no desenho de política pública já existente na programação governamental em execução, podendo ou não ocasionar aumento orçamentário.<sup>408</sup> (grifo nosso)

Indica-se, também, o emprego da análise *ex ante* quando uma avaliação *ex post* da política pública indicar que esta deve ser reformulada, uma vez tendo sido identificado que o seu desempenho estava aquém do desejado. Nesse caso, a partir do diagnóstico da causa do problema, deve-se realizar a análise *ex ante* a partir das novas alternativas escolhidas para a implementação da política.<sup>409</sup>

Assim, são perceptíveis os efeitos benéficos da análise *ex ante*, pois ela tem caráter pedagógico (auxiliar o tomador de decisão no processo de escolha) e preventivo (evita más decisões políticas e, com isso, evita desperdícios de esforço e de recurso público).

Ocorre que a realização da análise *ex ante* é realizada, normalmente, com base no interesse e na oportunidade dos governos. Cabe a eles, maiores sabedores da intenção política, a iniciativa dessa prévia análise de política pública. O Tribunal de Contas não costuma ser convidado a participar do processo de formulação de políticas públicas, muito provavelmente porque o tomador de decisão ainda não o enxerga com um agente parceiro, que pode contribuir para a boa gestão e evitar que irregularidades sejam cometidas, mas, ao contrário, o vê apenas como órgão sancionador. Essa visão, é necessário frisar, não é culpa do gestor, mas sim é fruto de uma visão tradicional que afasta, em absoluto, o diálogo entre controlador e controlado, prejudicando a construção em rede das melhores soluções para o atendimento das necessidades públicas.

---

<sup>407</sup> *Id.*, 2017.

<sup>408</sup> CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018, p. 13-14.

<sup>409</sup> *Ibid.*

De todo modo, dada essa realidade e até que esse paradigma seja superado, a análise das políticas públicas de renúncias fiscais pelos Tribunais de Contas pode acontecer, via de regra, durante o processo (*in itinere*) de execução ou a posteriori (*ex post*).

É preciso entender que a intenção do analista de política pública é o incremento da qualidade nas escolhas públicas, fazendo uso de técnicas para a análise dos problemas postos e para a proposição de soluções.

A decisão política precisa pautar-se em análises consistentes, por meio da delimitação precisa do problema a ser resolvido, da projeção de custos e benefícios e da geração de alternativas tecnicamente viáveis. Quando não pautadas nesse nível de análise, a decisão política tende a ser baseada no autointeresse, preconceito, repetição (crença de que a prática costumeira e reiterada não precisa mudar) ou mera imitação (crença de que algo que deu certo ou errado num local terá o mesmo destino em outro).<sup>410</sup>

Esse “fenômeno” do mimetismo de políticas públicas já foi estudado em outros países. A título de exemplo, em pesquisa sobre as experiências políticas da Itália moderna, constatou-se que uma mesma política pública que fracassou na região sul da Itália acabou tendo sucesso em outras regiões, principalmente na região norte. A razão para o sucesso da política, segundo o estudo, é que na região norte havia maior engajamento cívico, ou seja, seus cidadãos eram atuantes e colaborativos. No entanto, na região sul esses fatores não se faziam presentes.<sup>411</sup>

Prescinde maiores aprofundamentos para que se identifique que muitas políticas públicas no Brasil são verdadeiras cópias, inclusive com nomes de Programas idênticos. Entretanto, o Brasil é um país de dimensões continentais, com Estados, como o Pará, que possui extensão territorial maior que muitos países, que é composto por regiões com realidades (econômicas, sociais e culturais) díspares, e, por isso, demanda a adoção de políticas públicas personalizadas.

O tomador de decisão precisa saber, de antemão, o custo-benefício de uma política pública ou, por bem dizer, se os ganhos sociais serão maiores que o gasto público empregado. E essa informação é fornecida, de modo mais seguro e confiável, por meio de profissionais denominados de analistas de políticas públicas ou organizações especializadas nessa área (as *think tanks*).

Os analistas de políticas públicas desenvolvem seu mister utilizando-se dos seguintes instrumentos: a) coletar de informações (via documentos e pessoas) e análise; b) diagnosticar o

---

<sup>410</sup> SECCHI, 2019.

<sup>411</sup> PUTNAM, Robert D. **Comunidade e democracia: a experiência da Itália moderna**. Tradução de Luiz Alberto Monjardim. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

problema público, identificando causas e consequências; c) aconselhar o gestor, por meio de recomendações quanto à melhor opção de política pública para o contexto objeto da análise, inclusive criação de novas alternativas em detrimento das opções já consolidadas; e) proporcionar a capacidade argumentativa do gestor, com fundamentos que evidenciem o posicionamento favorável ou desfavorável na escolha da política pública, tornando-o apto para o embate político; f) mediar, facilitar e democratizar a construção da política pública (participação da sociedade), inclusive fazendo uso da técnica de *brainstorming*.

A análise prescritiva e racionalista normalmente leva em consideração os três primeiros instrumentos, fazendo uso de técnicas de análises de custo-benefício e de prospecção de cenários, dentre outras.

Sobre a necessidade de avaliação de políticas públicas, é mister observar que a Emenda Constitucional nº 109/2021 trouxe diversos dispositivos que tratam dessa matéria.

A sobredita emenda inseriu no texto constitucional a determinação expressa de que “os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, **devem realizar avaliação das políticas públicas**, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei” (§ 16º do art. 37 da CF/88).

Outrossim, previu que os resultados dessa avaliação deverão ser observados, no que couber, na formulação das leis do PPA, da LDO e da LOA (§ 16º do art. 165 da CF/88).

A título de exemplo, a União, por meio do Decreto federal nº 9.203/2017, que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”, já firmava as seguintes diretrizes da governança pública:

Art. 4º [...]

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

Já o Decreto federal nº 9.834/2019 instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas com os seguintes propósitos:

Art. 1º Fica instituído o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, de natureza consultiva, com a finalidade de:

I – **avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União**; e

II – **monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança**.

§1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se: (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020) [...]

II – **subsídios da União** – o conjunto de **benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia** de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição. (grifo nosso)

Como é possível ver, as legislações supracitadas evidenciam que as políticas públicas devem ser constantemente avaliadas, inclusive fazendo menção expressa quanto à avaliação de políticas públicas financiadas por meio de benefícios tributários.

### 5.3.3 Os instrumentos de fiscalização aplicáveis

Traçada a distinção entre os escopos da *micro* e da *macroavaliação*, é possível determinar *como* empregar as referidas técnicas de avaliação, que se refere aos instrumentos de fiscalização aplicáveis, de acordo com a espécie de avaliação.

De acordo com o art. 72 do RITCE-PA, o processo de fiscalização será instrumentalizado conforme seu objetivo e finalidade, podendo fazer uso dos seguintes instrumentos: I – levantamento; II – auditoria; III – inspeção; IV – acompanhamento; V – monitoramento.

O **levantamento** consiste numa espécie de mecanismos preparatório (ou de planejamento) para a realização de fiscalizações, de modo que se permita conhecer a organização a ser fiscalizada, identificar objetos, ações, fatos ou atos a serem fiscalizados (art. 79 do RITCE-PA).

A **auditoria** é o instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade, a economicidade, a legitimidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial; avaliar o desempenho dos jurisdicionados, assim como de sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro (art. 80 do RITCE-PA).

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) indicam que a auditoria pode ser de *conformidade*, *operacional* e *financeira*, cuidando de conceituá-las da seguinte forma:

**Auditoria financeira** foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

**Auditoria operacional** foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou

outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

**Auditoria de conformidade** foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.<sup>412</sup> (grifo nosso)

Em seguimento, as **inspeções** são utilizadas para suprir omissões, esclarecer dúvidas, apurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade de atos e fatos específicos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para apurar denúncias ou representações (art. 82 do RITCE-PA).

No tocante ao **acompanhamento**, ele é utilizado para avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado, objetivando: I – supervisionar, de forma contínua, operação, projeto, programa, processo ou desempenho de pessoas, órgãos e departamentos, mediante processo sistemático de coleta, preparação, análise e disseminação de informações sobre o modo de execução das ações; II – sugerir ou tomar providências a fim de garantir o cumprimento do que foi preestabelecido; III – acumular experiência para a melhoria de normas, planos, políticas e procedimentos; IV – proceder à avaliação do objeto fiscalizado (art. 84 do RITCE-PA).

Por último, o **monitoramento** é o instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos, objetivando I – atestar o cumprimento das determinações, nos casos em que o Tribunal tenha assinado prazo para adoção, por órgão ou entidade, de providências necessárias ao exato cumprimento da lei, nos casos de ilegalidade; II – verificar a implementação das recomendações formuladas no curso de outros instrumentos de fiscalização; III – avaliar o impacto da implementação ou da não implementação das deliberações no objeto fiscalizado (art. 85 do RITCE-PA).

Como visto anteriormente, a *microavaliação* visa examinar a matéria das renúncias fiscais sob o aspecto da legalidade, com base na observância das formalidades legais exigidas dos sujeitos envolvidos na relação (concedente e beneficiário). Trata-se, com isso, de uma fiscalização de conformidade, que assim é definida pelo Modelo de Fiscalização do TCE-PA, aprovado pela sua Resolução nº 17.842/2010:

---

<sup>412</sup> IRB – INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**: nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte, 2017. p. 21-22. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2023.

A fiscalização de conformidade constitui-se da fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. Corresponde às atividades tradicionais de controle, cuja prática íntegra, há muito, o elenco de atividades do TCEPA. Traduz-se, essencialmente, na verificação de conformidade e legalidade com respeito aos lançamentos e escrituração contábil, execução orçamentária, gerência financeira, guarda e administração patrimonial, licitações, atos e contratos administrativos, planejamento e execução de obras públicas, arrecadação de receitas e execução de despesas.<sup>413</sup>

Desse modo, uma fiscalização de conformidade pode ser instrumentalizada tanto por auditorias quanto por inspeções.

Já no intento de um controle não meramente formal, como é peculiar na *macroavaliação*, o Tribunal de Contas poderá se servir das chamadas auditorias operacionais, um instrumento de fiscalização também com respaldo constitucional (art. 70 da CF/88), que visa justamente avaliar “se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento desempenho da gestão pública.”<sup>414</sup>

Nesse passo, a Orientação Técnica da Secretaria de Controle Externo (Secex) nº 01/2021 instituiu o Manual de Auditoria Operacional<sup>415</sup>.

Segundo o Regulamento de Serviços Auxiliares do TCE-PA (Ato nº 69), no inciso XII do art. 51, compete à Controladoria de Assuntos Estratégicos (CAE) “realizar auditoria operacional em áreas específicas determinadas pelo Secretário de Controle Externo, Presidente, Relator e Tribunal Pleno, observando as normas regimental e especial vigentes”.<sup>416</sup>

Frisa-se, contudo, que a microavaliação não está restrita às auditorias operacionais, podendo ser feita até mesmo no bojo da prestação de contas anuais dos gestores, uma vez que os critérios da economicidade e da legitimidade também são levados em consideração para que as contas sejam julgadas regulares ou irregulares (art. 56 da LOTCE-PA).

<sup>413</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 17.842/2010. **Aprova a Metodologia de Fiscalização consolidada no Modelo anexo desta norma que deverá ser adotado no âmbito deste Tribunal pelo Departamento de Controle Externo-DCE, no exercício das atividades de controle de sua competência.** Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/pesquisaintegrada/bases-dados/acervo-bibliografico/codigo/3371/resolucao-n-17-842-de-15-de-abril-de-2010?p-b=&p-q=Resolucao%2017.842&p-qa=False&p-p=1&p-rpp=10&p-o=relevancia&p-or=True&p-nr=1>. Acesso em: 18 mar. 2023.

<sup>414</sup> INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Princípios fundamentais de auditoria operacional (ISSAI 300).** Tradução: TCU. Viena, 2013. p. 2. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25D576099015D57A520E424FD>. Acesso em: 29 dez. 2022.

<sup>415</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Bruno Cardoso *et al.* **Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA.** Belém, 2021. Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/secex/5.Manual%20AOP%2020\\_01\\_2021.docx](https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/secex/5.Manual%20AOP%2020_01_2021.docx). Acesso em: 15 mar. 2023.

<sup>416</sup> TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Ato nº 69. **Regulamento de Serviços Auxiliares do Tribunal de Contas do Estado do Pará.** Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/legislacao/atos\\_regimentais/ato\\_69\\_12\\_2019\\_compilado.pdf](https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/legislacao/atos_regimentais/ato_69_12_2019_compilado.pdf). Acesso em: 15 mar. 2023.

## 6 CONCLUSÃO

Sem pretensão ao exagero, pode-se afirmar que a sociedade brasileira – quiçá mundial – vive um permanente Estado Fiscal, em que o tributo tem a personificação do preço necessário para garantia de direitos e liberdades, ou, noutras palavras, é o preço do Estado Democrático de Direito. A regra geral, então, é tributar.

Todavia, a escassez de receitas deu azo para que o Estado buscasse outras fontes de custeio. Nesse contexto, as renúncias fiscais atendem a essa demanda alternativa para o financiamento de diversas necessidades públicas, principalmente quanto ao alcance de objetivos de cunho social e econômico definidos na CF/88.

Com relação ao estudo da não tributação, inobstante a multiplicidade de terminologias aplicadas pela doutrina como expressão de renúncia fiscal, o estudo observou aquelas de uso comum, quais sejam: benefícios fiscais, incentivos fiscais e gastos tributários. Viu-se que os benefícios fiscais constituem, de forma genérica, um tratamento tributário mais favorável a certos contribuintes, que não estão sujeitos a contrapartidas, mas que não significa dizer que é um benefício “gratuito”, sem que por detrás encontre base em preceitos fundamentais estabelecidos na CF/88. Já o termo “incentivos fiscais” denota a ideia do uso da desoneração tributária para induzir comportamentos, demandando contraprestações dos beneficiários. Por fim, a terminologia gasto tributário traduz o efeito da perda arrecadatória, um gasto indireto que reduz o patrimônio do Estado e, por isso, é semelhante à aceção da renúncia fiscal.

Abordou-se que a LRF, em seu § 1º do art. 14, traz hipóteses expressas de renúncia fiscal: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo. Todavia, foi visto que essas hipóteses são meramente exemplificativas, pois só exprimem o que de fato são os elementos de caracterização da renúncia fiscal: o tratamento tributário favorável e diferenciado (desvio do padrão geral da tributação), dado só a certos contribuintes, associado à livre manifestação de vontade do ente tributante em renunciar à receita de tributos devida.

Ainda nesse contexto dos elementos caracterizados da renúncia fiscal, analisou-se a questão dos programas de recuperação fiscal, comumente chamados de Refis, que costumam conceder descontos de juros e multas tributárias à revelia dos mecanismos de controle da renúncia de receita tributária, sob a justificativa de tais descontos são concedidos mediante transações fiscais. Viu-se que, de fato, a renúncia fiscal não se confunde com transação, mas o preceito de legitimidade desta é que, considerando a essencialidade do tributo, é necessário um

litígio substancial e a real impossibilidade de recuperação do crédito (que o crédito tributário seja de difícil recuperação ou irrecuperável).

Ademais, constatou-se que as renúncias fiscais não tratam da captação do dinheiro privado (do contribuinte), mas sim do uso de dinheiro público pelos particulares, em prol da satisfação de necessidades públicas, motivo pelo qual elas constituem matéria eminentemente de Direito Financeiro. Todavia, identificou-se que elas possuem interseções com o Direito Tributário, sendo o poder de tributar o principal elo nesse sentido, ao passo que a extinção do crédito tributário (pagamento do tributo) seria a zona limítrofe ou o elemento de disjunção.

Viu-se, também, que as renúncias fiscais devem estar balizadas e legitimadas pelos princípios da isonomia e moralidade. A isonomia fiscal no sentido de que as renúncias devem observar a capacidade contributiva, a progressividade, a seletividade e a neutralidade. Já a moralidade traduz o caráter programático e finalístico da tributação, que é servir de instrumento para a realização do bem comum. Ao cabo, esses princípios aplicados às renúncias fiscais coexistem para efetivar os preceitos fundamentais da CF/88.

Tratou-se da tormentosa questão dos limites entre o federalismo fiscal cooperativo e o poder de renunciar tributos. De um lado, a CF/88 desenhou um modelo de federalismo em que todas as unidades da federação sobrevivem tanto das receitas dos tributos que podem instituir quanto da receita compartilhada entre elas, em tudo objetivando um desenvolvimento nacional. De outra banda, a própria CF/88 permitiu que os entes tributantes abdicuem das receitas dos impostos que podem instituir/cobrar, mas não estabeleceu limites para isso, ainda que coloque em prejuízo os demais entes que fazem *jus* a uma parte da receita. De todo modo, a matéria já foi debatida no STF, de forma que foi possível concluir que o direito concreto à participação nas receitas tributárias só ocorre quando da efetiva arrecadação do tributo, bem como que os benefícios fiscais não violam o sistema de repartição constitucional de receitas, desde que os referidos benefícios tenham sido regularmente concedidos.

Após, expôs-se como as renúncias fiscais conseguem traduzir a ideia de “negócios ou parcerias público-privadas”, na medida em que o Estado pactua com o particular, transferindo a este a responsabilidade para a execução de políticas públicas, analogicamente ao que ocorre em uma espécie de delegação/concessão de serviços públicos. Assim, ao particular cabe executar o “serviço público” e ao Estado cabe regular e fiscalizar.

Considerando que as renúncias fiscais são concedidas a pretexto de induzirem desenvolvimento, abordou-se as diferentes perspectivas que podem ser dadas a essa matéria, desde a concepção que a vincula ao crescimento econômico até a ideia de um desenvolvimento das capacidades humanas, que promova o bem-estar social. Analisou-se o histórico das

constituições brasileiras, com vista a evidenciar que o modelo de desenvolvimento adotado pela CF/88 é aquele que prioriza o ser humano, enquanto real destinatário da atividade econômica e dos benefícios que desenvolvimento visa proporcionar.

Ainda nesse contexto, adentrou-se ao debate do desenvolvimento sustentável, invocando os compromissos internacionais firmados pelo Brasil, no âmbito da ONU, quanto à Agenda 2030, estabelecendo como as renúncias fiscais podem estar relacionadas com a realização dos ODS.

Após esse amplo exame da teoria desse instrumento fiscal, expôs-se os principais regramentos que tratam das renúncias fiscais previstos nas legislações de regência, quais sejam: a necessária aprovação por convênio interestadual, enquanto instrumento para coibir a chamada Guerra Fiscal, e instituição por lei específica; a exigência de apresentação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro, agora de *status* constitucional, com o objetivo de garantir o equilíbrio orçamentário; os demonstrativos da LDO e da LOA, que visam demonstrar e quantificar os efeitos das renúncias fiscais, inclusive de forma regionalizada.

Demonstrou-se que uma das medidas mais urgentes para o controle das renúncias fiscais é combater a sua opacidade. Abordou-se que, em se tratando de gastos públicos (ainda que indiretos), é necessário que sejam transparentes, de maneira a afastar reiterados argumentos de aplicação do sigilo fiscal, sobretudo porque a nova redação do CTN traz expressamente a impossibilidade de invocação de sigilo fiscal para as renúncias fiscais. A sociedade, que arca com ônus da redução da arrecadação em favor de alguns, tem o direito de saber os valores renunciados, as empresas beneficiadas e as políticas públicas que serão implementadas por esse instrumento fiscal.

Foi tratado também da questão da mensuração das renúncias fiscais. Viu-se que há diferentes metodologias aplicáveis, mas que demandam, primeiramente, que seja conhecido o plexo normativo da tributação ordinária. Ou seja, é necessário estabelecer um Sistema Tributário de Referência, para que se possa identificar as situações de desvio (renúncia fiscal) e adotar uma metodologia de cálculo clara e consistente.

Também foi explicitado que as renúncias fiscais devem ser contabilizadas, de acordo como estabelecem as normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Essa contabilização permite o melhor controle do gasto tributário e é medida que confere maior transparência.

Tratou-se da relação entre as renúncias e os ilícitos de improbidade administrativa, deixando claro que, muito embora as Cortes de Contas não tenham a atribuição para imputar ou julgar esses ilícitos, se no curso de suas fiscalizações for identificado ato com indícios de

improbidade, elas podem atuar colaborativamente, levando as informações pertinentes aos órgãos de controle competentes.

Empós, a pesquisa se concentrou na análise de como os Tribunais de Contas podem fiscalizar as renúncias fiscais. Para isso, fez-se o escrutínio das principais diferenças entre os aspectos das fiscalizações a cargo da Cortes de Contas: a legalidade, a economicidade e a legitimidade. Viu-se que a legalidade não pode ser interpretada de forma tão restritiva, a ponto de exigir a adequação exata da conduta com a previsão normativa, mas sim a partir de uma leitura do ordenamento jurídico como um todo. Por seu turno, a economicidade conduz a ideia de eficiência alocativa, da realização da política ao melhor custo-benefício. E a legitimidade é traduzida pelo alcance dos resultados e dos impactos (mudança de realidades) que a política pública se propõe a concretizar.

A CF/88 corrobora claramente com a ideia de que os Tribunais de Contas não só podem como devem avaliar o desempenho das políticas públicas, sob os preceitos da economicidade e da legitimidade, inclusive porque, pela própria natureza das cortes e pelos conhecimentos exigidos do seu corpo técnico, há peculiar expertise pra isso.

Ao final, propôs-se, enquanto intervenção prática, um Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade. Metodologicamente, dividiu-se o escopo da fiscalização em critérios *micro* e *macroavaliativos*.

A *microavaliação* tem foco em aspectos individuais dos agentes diretamente relacionados com a política de renúncias fiscais, ou seja, o Estado e os beneficiários. Então, a ênfase da avaliação são as questões mais objetivas relacionadas à conformidade dos atos (análise da legalidade), às regras numéricas e procedimentais, desde a identificação do tratamento tributário como renúncia fiscal até a submissão aos regramentos de controle antes abordados.

No que concerne à *macroavaliação*, ela tem foco em aspectos amplos e metaindividuais, objetivando atestar o desempenho da política de renúncia fiscal (análise da economicidade e da legitimidade). Um dos critérios – economicidade – é a minimização dos custos dos recursos utilizados na execução da política pública, sem comprometimento dos padrões de qualidade (relação custo-benefício), partindo da premissa que isso indicará se a intervenção pública é eficiente. O outro critério – legitimidade – visa aferir o alcance de objetivos a curto prazo (resultados), bem como de médio e longo prazo (impactos), de modo a constatar se a intervenção pública é eficaz e efetiva, sobretudo levando em consideração se esses objetivos são capazes de mudar a realidade (o problema público) que ensejou a concessão ou ampliação da renúncia fiscal.

Dessa feita, o resultado da *macroavaliação* pode inferir que a política de renúncia fiscal desenhada corretamente, ou seja, se era a melhor alternativa para o atingimento dos objetivos e se é capaz de responder aos problemas socioeconômicos da região.

Dentre as nuances da fiscalização dos resultados da política de renúncias fiscais, não se deve furtar de observar as questões que transversalizam com o assunto, de modo que se avalie se os objetivos traçados pela política pública dialogam com pautas atuais e pertinentes, como são os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da ONU.

De acordo com as normas de fiscalização, principalmente do TCE-PA, foram descritos os instrumentos disponíveis que podem ser utilizados para operacionalizar a retromencionada metodologia de avaliação das renúncias fiscais, destacando-se as auditorias de conformidade, inspeções e auditorias operacionais.

A par das diretrizes estabelecidas quanto ao objeto da *micro* e da *macroavaliação*, fez-se uso dos principais referenciais e manuais de controle/avaliação atinentes ao assunto (renúncias fiscais e políticas públicas), de reconhecimento nacional e internacional, para, a partir de um compêndio adaptado das obras técnicas consultadas e do arcabouço teórico aqui abordado, ser possível propor ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, um “Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais com foco na legalidade, na economicidade e na legitimidade”. É o que constará no Apêndice do presente trabalho.

Ficou nítida a relação de mutualismo entre a pesquisa e a intervenção prática, de modo que a dissertação proveu os embasamentos teóricos para a construção do Referencial de Fiscalização, na mesma proporção em que este deu concretude prática à pesquisa.

Com efeito, em resposta ao problema de pesquisa, acredita-se que a adoção do proposto Referencial de Fiscalização possibilitará que o TCE-PA cumpra integralmente o seu desiderato constitucional, disposto no art. 70 da CF/88 e no art. 115 da CE/89, uma vez que nele encontram-se sistematizados os parâmetros, as fundamentações e as diretrizes para a realização do controle das renúncias fiscais, tanto a partir de um controle mais formal – voltado para a observância das regras financeiro-orçamentárias (como tem sido realizado no pouco que se tem fiscalizado) –, como também na busca de avaliar o custo-benefício do gasto e os legítimos objetivos que ensejaram ao Estado a abdicar da sua principal fonte de recursos (a receita tributária), vertendo-se, por consequência, na análise de desempenho de políticas públicas.

Por fim, espera-se que essa intervenção contribua para os processos de gestão e de governança da política de renúncias fiscais do Estado do Pará, evitando o desperdício de recursos públicos (já tão escassos), bem como traga elementos empíricos que evidenciem os efeitos causados por esses instrumentos tributários, de modo a atestar se eles estão pautados em

Políticas de Estado, que de fato promovem redução de desigualdades e desenvolvimento socioeconômico para a Amazônia paraense, ou se, ao cabo, apenas têm sido utilizados como “moeda” de políticas populistas de governo.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Simone Coelho. Origem e evolução dos Tribunais de Contas. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 22., 2013, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: FUNJAB, 2013.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: TCU, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília: TCU, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000.
- ALVES, Rogério Pacheco; GARCIA, Emerson. **Improbidade administrativa**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.
- ARAÚJO, Xenise Milhomem Brandão *et al.* Quem está ficando para trás? Uma análise da transparência pública dos portais eletrônicos de municípios tocantinenses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, n. 44, p. 123-141, jul./set. 2020.
- ATLAS DE DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **Consulta ao Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), referente ao Estado do Pará, ano de 2020**. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/>. Acesso em: 9 abr. 2023.
- ATRICON – ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Nota Recomendatória nº 01, de 2023. **Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros quanto à sua atuação em relação ao tema dos gastos tributários**. Disponível em: [https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01\\_2023.pdf](https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01_2023.pdf). Acesso em: 15 fev. 2023.
- ATRICON – ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Resolução nº 06, de 2016. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”**. Brasília: Atricon, 2016. Disponível em: <https://www.atrimon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2022.
- AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988, de 2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, v. 59, n. 233, p. 64, jan./mar. 2022.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico. Existência, validade e eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

BELTRÃO, Irapuã. **Princípio da Economicidade**: a atuação do Estado e o gasto eficiente como direito do contribuinte e do cidadão. São Paulo: Editora Dialética, 2022. E-book.

BENJAMIN VESCHI. Etimologia de política. 2020. Disponível em: <https://etimologia.com.br/politica/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

BEVILACQUA, Lucas; SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. *In*: ALLEGRETTI, Ivan; BACHUR, João Paulo; HABLE, José; DAYAN, Thiago (coord.). **Processo Administrativo e Tributário no Distrito Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BID – BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Los presupuestos de gastos tributários. Conceptos y desafíos de implementación**. 2009. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-Presupuestos-de-Gastos-Tributarios-Conceptos-y-Desaf%C3%ADos-de-Implementaci%C3%B3n.pdf>. Acesso em 2 abr. 2023.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BITENCOURT, Caroline Muller; MANFIO, Vinicius. Informação, transparência e controle social no Estado Democrático de Direito. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 16., MOSTRA INTERNACIONAL DE TRABALHOS CIENTÍFICOS, 12., 2019, Santa Cruz do Sul. **Anais [...]**. Santa Cruz do Sul, 2019.

BLIANCHERINE, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BLIACHERINE, Ana Carla; GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. Parcerias público-privadas como instrumentos de implementação das políticas públicas de desenvolvimento sustentável no Brasil. *In*: WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro; LOCKEN, Sabrina Nunes (coord.). **Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito**, Porto Alegre: UFRGS, v. 10, n. 2, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional (CTN)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Lei de Acesso à Informação (LAI)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 24, de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. 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: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 160, de 2017. **Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 174, de 2020. **Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp174.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp174.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Portaria Capes nº 60, de 20 de março de 2019. **Dispõe sobre o mestrado e doutorado profissionais, no âmbito da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES**. Disponível em: [https://www.in.gov.br/web/guest/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/68157853/do1-2019-03-22-portaria-n-60-de-20-de-marcode-2019-68157790](https://www.in.gov.br/web/guest/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/68157853/do1-2019-03-22-portaria-n-60-de-20-de-marcode-2019-68157790). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Do desenvolvimentismo clássico e da macroeconomia pós-keynesiana ao novo desenvolvimentismo. **Revista de Economia Política**, v. 39, n. 2 (supl. 155), abr./jun. 2019.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas. **REI-Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 3, 2019.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de informação legislativa**, v. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 19, n. 104, jul./ago. 2017.

BULGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do TCU**, Brasília: TCU, n. 78, p. 41-45, 1998.

CABELLO, Otávio Gomes; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão** [recurso eletrônico], Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro: UFRJ, v. 15, n. 2, 2020.

CALDAS FURTADO, J.R. **Direito financeiro**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2021. E-book.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARNELUTTI, Francesco. **Como se faz o processo**. Tradução de Roger Vinícius da Silva Costa. São Paulo: Editora Pillares, 2015. E-book.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; RODRIGUES, Ricardo Schneider. O Tribunal de Contas no Brasil e seus congêneres europeus: um estudo comparativo. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 71, p. 225-248, jan./mar. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 47. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 10 mar. 2023.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**, volume 1. Brasília: Ipea, 2018. p. 121. Disponível em: [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743\\_analise-ex-ante\\_web\\_novo.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743_analise-ex-ante_web_novo.pdf/view). Acesso em: 31 mar. 2023.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O direito financeiro dos gastos tributários**. São Paulo: Editora Dialética, 2021. E-book.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; FIGUEROA, Rodrigo Ochoa. Breve ensaio sobre o consensualismo na Administração Pública e o contraponto entre o modelo burocrático e responsável (“gerencial”). **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte: Fórum, ano 13, n. 51, jan./mar. 2013.

CASTRO, Sebastião Helvecio Ramos de; CASTRO, Renata Ramos de. Para (muito) além de um tribunal de contas: da conformidade à predição. *In*: LIMA, Edilberto Carlos Pontes (coord.). **Tribunal de Contas do século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A Atuação da Administração Fazendária após a Lei n. 12.527/2011: a Questão do Acesso às Informações Fiscais. *In*: SANTI, Marcos Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. *In*: **XIV Congresso nacional de estudos tributários: racionalização do sistema tributário**, São Paulo, Anais. São Paulo: IBET, 2017.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012, p. 8. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf). Acesso em: 10 fev. 2023.

COMISSÃO EUROPEIA. **European Economy: tax expenditures in direct taxation in EU Member States**. Occasional Papers 207. Bruxelas: Comissão Europeia, 2014. Disponível em: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2014/pdf/ocp207\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf). Acesso em: 16 mar. 2023.

CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017**. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17). Acesso em: 28 mar. 2023.

CONSÓRCIO INTERESTADUAL DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA AMAZÔNIA LEGAL. **Planejamento Estratégico 2019 – 2030**. Resumo Executivo, Brasília, jul. 2019. Disponível em: <https://consorcioamazonialegal.portal.ap.gov.br/docs/Planejamento%20Estrategico%20do%20Consortio%20Amazonia%20Legal.pdf>. Acesso em: 3 fev. 2023.

CONSÓRCIO INTERESTADUAL DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA AMAZÔNIA LEGAL. **Protocolo de Intenções – Anexo Único da Lei estadual nº 8.573, de 2017**. Porto Velho, RO, maio 2017. Disponível em: [https://editor.amapa.gov.br/arquivos\\_portais/publicacoes/CAL\\_f3cf7a0e13c12071b0e062a5f6a6a567.pdf](https://editor.amapa.gov.br/arquivos_portais/publicacoes/CAL_f3cf7a0e13c12071b0e062a5f6a6a567.pdf). Acesso em: 3 fev. 2023.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CORREA, Leonardo Alves. Existe um conceito jurídico de desenvolvimento?: notas da proposta de uma teoria jurídica de desenvolvimento pluridimensional constitucionalmente adequada. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Veto reacende debate sobre controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-15/observatorio-constitucional-veto-reacende-debate-controle-constitucionalidade-beneficios-fiscais>. Acesso em: 26 fev. 2023.

CRISPINO, Alvaro. **Introdução ao estudo das políticas públicas**: uma visão interdisciplinar e contextualizada. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

CRS – CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. **Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs**. Washington: CRS, 2019. Disponível em: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R44530>. Acesso em: 17 mar. 2023.

DA FONSECA PEREIRA, Luiz Felipe. **Política Fiscal & Inovação no Brasil**: uma investigação sobre o arranjo de incentivos da Lei do Bem e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. 2021. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Estado do Pará, Belém, 2021.

DALLABRIDA, Valdir Roque. **Desenvolvimento regional**: por que algumas regiões se desenvolvem e outras não? Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2010.

DATHEIN, Ricardo (org.). **Desenvolvimentismo**: o conceito, as bases teóricas e as políticas [on-line]. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2003. E-book.

DE SOUZA, Priscila M. F. Campos. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília: PGFN, v. 11, n. 1, jan./jun. 2021.

DE SOUZA, Thiago Rodrigues; PEREIRA, Yuri Excalibur de Araújo. Fatos geradores não lançados e transação tributária do contencioso. **Revista Consultor Jurídico**, 11 ago. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-11/opiniao-transacao-tributaria-contencioso>. Acesso em: 26 mar. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DRAIBE, Sônia Miriam. Avaliação da implementação : esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas. *In*: BARREIRA, Maria Cecília Roxo Nobre; CARVALHO, Maria do Carmo Brant de (org.). **Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais**. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001.

FAGUNDES, Seabra. Reformas essenciais ao aperfeiçoamento das instituições políticas brasileiras. **Revista de Direito Administrativo**, [s.l.], v. 43, p. 1-20, 1956.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

FERNANDES, Igor dos Reis. A administração pública gerencial e o controle substancial das políticas públicas pelos tribunais de contas. **Caderno de Direito e Políticas Públicas**, Rio de Janeiro: UNIRIO, v. 1, n. 1, jan/jun. 2020.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Remissão e Anistia fiscais: sentidos dos conceitos e forma constitucional de concessão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p. 67-73, maio 2003.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; BANCO MUNDIAL; ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment**. Washington, D. C.: FMI, 2015. p. 24. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas Públicas e Direitos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1999.

GOMES, Magno Federici; FERREIRA, Leandro José. Políticas públicas e os objetivos do desenvolvimento sustentável. **Direito e Desenvolvimento**, v. 9, n. 2, p. 155-178, 3 dez. 2018.

GOMES, Magno Federici; MARQUES, Lorena Dolabela. A força normativa dos objetivos de desenvolvimento sustentável 9 e 12 na responsabilidade socioambiental das empresas. **Cadernos de Direito Actual**, [s.l.], n. 14, p. 223-237, 2020.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Política de renúncia de receita do Estado do Pará: limites e insuficiências na promoção do desenvolvimento socioeconômico**. Florianópolis, SC: Editora Insular, 2021. E-book.

HARADA, Kiyoshi. **Neutralidade Fiscal**. 2016. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>. Acesso em: 27 jan. 2023.

HARVEY, David. **Breve historia del neoliberalismo**. Madrid: Akal, 2007.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA**: Tabela 5938 – Produto interno bruto a preços correntes, impostos, líquidos de subsídios, sobre produtos a preços correntes e valor adicionado bruto a preços correntes total e por atividade econômica, e respectivas participações – Referência 2020. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5938>. Acesso em: 9 abr. 2023.

IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. **Evaluating Tax Expenditures: a framework for civil society researchers**. Washington, D.C.: IBP, 2018. p. 4. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/evaluating-tax-expenditures-framework-for-civil-society-english-2018.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2023.

INTOSAI – INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Princípios fundamentais de auditoria operacional (ISSAI 300)**. Tradução: TCU. Viena, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A-8182A25D576099015D57A520E424FD>. Acesso em: 29 dez. 2022.

IRB – INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2023.

JANNUZZI, Paulo de Martino; DE CARLO, Sandra. Da agenda de desenvolvimento do milênio ao desenvolvimento sustentável: oportunidades e desafios para planejamento e políticas públicas no século XXI. **BA&D Artigos. Bahia anál. dados**, Salvador, v. 28, n. 2, p. 6-27, jul./dez. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LEÃO, Caio Souza. **Incentivos fiscais e moralidade tributária: a legitimidade na concessão e no controle**. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2019.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle de Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEONI, Fernanda. legitimidade democrática e o controle de políticas públicas: o que dizer sobre os Tribunais de Contas?. **Revista Controle: doutrina e artigos**, Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 21, n.1, jan./jun. 2023.

LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 3ª edição Norte-Americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARANHÃO, Jarbas. Origem dos Tribunais de Contas: evolução do Tribunal de Contas no Brasil. **Revista de informação legislativa**, v. 29, n. 113, p. 327-330, jan./mar. 1992.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias e renúncia fiscal. **Revista Valor Econômico**, 2004. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051\\_as\\_imunids\\_tribs\\_e\\_os\\_govs.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051_as_imunids_tribs_e_os_govs.pdf). Acesso em: 2 mar. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. “**Scientia Iuridica**”, t. LVI, n. 312, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: SARAIVA, 2014. E-book.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MENDES, Gilmar Ferreira. **Tratado de direito financeiro – Volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional nº 90, de 15 de setembro de 2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Henrique. **Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos**. Interesse Público [recurso eletrônico]. Belo Horizonte, v. 18, n. 99, set./out. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. E-book.

MESQUITA, Patrick Bezerra. Contas Públicas Sigilosas: um oxímoro inconstitucional em face dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central. Procuradoria-Geral**, Brasília: BCB, v. 10, n. 1, jun. 2016.

MICHAELIS. POLÍTICA. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/pol%C3%ADtica/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

MICHAELIS. PROIBIDADE. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo : Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/proibidade/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

MICHAELIS. RENUNCIAR. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/renunciar/>. Acesso em: 24 jan. 2023.

MICHAELIS. SUBSÍDIO. **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2023. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/subsidio/>. Acesso em: 20 mar. 2023.

MPC-PA – MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Representação nº 2018/516735**: Correção de falhas na transparência relativas aos procedimentos de renúncias de receitas fiscais concedidas pelo Estado do Pará. Disponível em: [http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802\\_g5.pdf](http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802_g5.pdf). Acesso em: 12 fev. 2023.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. (Teses de mestrado). Coimbra: Almedina, 2010. V. 3.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012.

NETO, Michel Haber *et al.* Renúncia de receita e responsabilidade fiscal. *In*: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte; São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

NUNES JÚNIOR, Amandino Teixeira. O controle da discricionariedade administrativa pelo Poder Judiciário e pelos Tribunais de Contas. **Revista Controle**: doutrina e artigos, Fortaleza: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 21, n. 1, jan./jun. 2023.

OCDE – ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos de; PAUL, Lucian Neves Gluck; MESQUITA, Patrick Bezerra de. Segurança jurídica e transparência dos benefícios fiscais: uma necessidade para o desenvolvimento do Pará. *In*: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021.

OLIVEIRA, Odilon Cavallari de; DEZAN, Sandro Lúcio. Afinal, é constitucional a Súmula 347 do STF sobre controle de constitucionalidade pelos Tribunais de Contas? **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, v. 8, n. 2, p. 60-80, jul./dez. 2022.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A/RES/70/1 – Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development**. 2015. Disponível em: <https://undocs.org/en/A/RES/70/1>. Acesso em: 2 fev. 2022.

OZAI, Ivan Ozawa. **Benefícios fiscais do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. **Revista brasileira de políticas públicas**. v. 1, n. 1, abr. 2019.

PARÁ. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Pará**. Disponível em: <https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/228>. Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Governador (2021 – Helder Zabluth Barbalho). **Relatório Local Voluntário sobre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável do Estado do Pará**. 2022. Belém: Secretaria de Estado de Planejamento e Administração; Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade, 2022. p. 81. Disponível em: [https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3\\_rlv\\_governo\\_do\\_estado\\_do\\_para\\_2022.pdf](https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3_rlv_governo_do_estado_do_para_2022.pdf). Acesso em: 25 mar. 2022.

PARÁ. Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989. **Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989\\_05530.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002. **Dispõe sobre a Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002\\_06489.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002_06489.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 9.649, de 29 de junho de 2022. **Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2023**. Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/LDO-2023-Publicada-IOE.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei Complementar nº 081, de 26 de abril de 2012. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará**. Disponível em: [https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei\\_organica\(ONLINE\).pdf](https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei_organica(ONLINE).pdf). Acesso em: 3 abr. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Lei de Improbidade Administrativa Comentada: aspectos constitucionais, administrativos, civis, criminais, processuais e de responsabilidade fiscal**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. E-book.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. (Texto para Discussão nº 159). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas; CONLEG; Senado, out. 2014.

PIGOU, Cecil. **The Economics of Welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932. E-book.

PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Tradução de Dorothée de Bruchard e Maria de Fátima Oliva do Couto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. E-book.

PINTO, Élide Graziane. Equidade fiscal e o controle das renúncias de receitas. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Pará**, Belo Horizonte: Fórum, v. 1 n. 1, jan./jun. 2023.

PINTO, Élide Graziane. Inafastabilidade do controle de políticas públicas pelo MP. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-30/contas-vista-inafastabilidade-controle-politicas-publicas-mp>. Acesso em: 29 abr. 2023.

PUTNAM, Robert D. **Comunidade e democracia**: a experiência da Itália moderna. Tradução de Luiz Alberto Monjardim. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

RECK, Janriê Rodrigues; BITENCOURT, Caroline Müller. Categorias de análise de políticas públicas e gestão complexa e sistêmica de políticas públicas. **A&C: Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte: Fórum, ano 3, n. 11, jan./mar. 2003.

REGO, Elisa Albuquerque Maranhão. **Federalismo Fiscal**: controle e limites aos incentivos fiscais e suas repercussões nos fundos de participação. 2019. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019.

REIS, Marco Antonio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. **Revista do Ministério Público**, Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, n. 82, out./dez. 2021.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 24 out. 2022.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Versão 1.02, Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/view>. Acesso em: 5 fev. 2023.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**, versão. 1.3, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf/view>. Acesso em: 5 fev. 2023.

RICARDINO, Carolina de Souza; SILVA, Maria Stela Campos da. A Fiscalização da Saúde Pública no Estado do Pará pelos Tribunais de Contas. *In*: KZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA,

Maria Stela Campos da; NEVES, Rafaela Teixeira Sena (org.). **Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

RITTER, Otávio *et al.* Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. *In*: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 10., jul. 2017, Brasília. **Anais** [...]. Brasília, 2017. Disponível em: [http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30\\_03.pdf](http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf). Acesso em: 27 fev. 2023.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. **Pensar – Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 26, n. 4, out./dez. 2021.

ROSTAGNO, Alessandro. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SALTO, Felipe Scudeler. A ameaça do populismo fiscal. **O Estado de S. Paulo**, Opinião. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://opinioao.estadao.com.br/noticias/espaco-aberto,a-ameaca-do-populismo-fiscal,70003419374>. Acesso em: 31 out. 2022.

SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário Jorge França. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. **Desenvolvimento em Questão**, [s.l.], v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários. **Série temas de interesse do Legislativo**. n. 15. Brasília: Edições Câmara, 2009.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-45, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. A estimativa do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-03/estimativa-impacto-orcamentario-financeiro-renuncias-fiscais>. Acesso em: 26 fev. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Fundamentais e Orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Editora RT, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Dívida ativa e a baixa dos créditos de liquidação duvidosa. **Revista Consultor Jurídico**, 31 out. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-31/justica-tributaria-divida-ativa-baixa-creditos-liquidacao-duvidosa>. Acesso em: 26 mar. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. LVII, t. III, p. 3179-3202, 2014a.

SCAFF, Fernando Facury; LANNA, Gustavo; ROCHA, Sergio André. (orgs.). **Interseções entre o direito financeiro e o tributário**. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro. *In*: TÔRRES, H. T. (coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri, SP: Manole, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 2 dez. 2014b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal#:~:text=Havendo%20o%20descumprimento%20do%20parcelamento,nos%20termos%20da%20transa%C3%A7%C3%A3o%20efetuada>. Acesso em: 26 mar. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia**: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014c.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo *et al.* Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. *In*: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo (org.). **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Belo Horizonte; São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; BRAGA, Vera Maria de Guapindaia. Agenda 2030 e o desenvolvimento sustentável: um registro crítico sobre os meios de controle e a busca para aprimorar o modelo de monitoramento de políticas públicas. *In*: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; SILVA, Maria Stela Campos da; PEGADO, Daniel Frahia. Considerações sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos à margem da ordem constitucional e a solução construída a partir da lei complementar n. 160/2017. **Revista do Direito**, n. 60, p. 145-167, 13 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. **Benefícios fiscais no Rio Grande do Sul**: uma análise econômica dos incentivos ICMS. 2020. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/upload/arquivos//estudo-beneficios-fiscais-rs.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas**: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções. São Paulo: Cengage Learning, 2019.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas**: conceitos, esquemas de análise, caso práticos. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2018. E-book.

SILVA, Elcias Oliveira; XERFAN, Andrea Pinheiro; BORBA, Dualysson de Abreu. A agenda 2030 na Amazônia Legal: os desafios do Estado do Pará para institucionalização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). **International Journal of Development Research**, v. 10, n. 11, p. 42430-42438, nov. 2020.

SILVA, Maria Stela Campos da. **A Renúncia de receita onerosa como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. 2014, 195 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Pará, Belém, 2014.

SILVA, Maria Stela Campos da. **Incentivos tributários como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SILVA, Maria Stela Campos da; VENDRAMIN, Silaine Karine. Que desenvolvimento o Marajó precisa? Uma análise do Decreto n. 579, de 2 de março de 2020, do Estado do Pará. *In*: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Habitus, 2021.

SILVA, Mauro Santos; MORA, Mônica. Governança fiscal de gastos governamentais indiretos de natureza tributária (subsídios tributários): notas sobre a experiência internacional. *In*: COUTO, Leandro Freitas; RODRIGUES, Júlia Marinho (org.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. Belo Horizonte; São Paulo: D'Plácido, 2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2238, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 31-08-2020 PUBLIC 01-09-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3246, Relator(a): CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 01-09-2006 PP-00016 EMENT VOL-02245-02 PP-00355 RTJ VOL-00202-02 PP-00558 LEXSTF v. 28, n. 334, 2006, p. 67-75 RDDT n. 134, 2006, p. 224.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3779, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-264 DIVULG 03-12-2019 PUBLIC 04-12-2019.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3804, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-050 DIVULG 15-03-2022 PUBLIC 16-03-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5563, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 08-08-2022 PUBLIC 09-08-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020, PUBLIC. 06-03-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6981, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-260 DIVULG 19-12-2022 PUBLIC 09-01-2023.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 7236 MC (Decisão Cautelar), Rel. Min. Alexandre de Moraes, DIVULG 27-12-2022, PUBLIC. 10-01-2023.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 198, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF. Brasília : Supremo Tribunal Federal, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, n. 1083/2023. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF>. Data de divulgação: 28 de fevereiro de 2023.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MS 33340, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-151 DIVULG 31-07-2015 PUBLIC 03-08-2015.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MS 35410, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-086 DIVULG 05-05-2021 PUBLIC 06-05-2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 564225 AgR-EDv-AgR-ED, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-293 DIVULG 15-12-2020 PUBLIC 16-12-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 572762, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 630705 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 08-02-2013 PUBLIC 13-02-2013.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 705423, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-020 DIVULG 02-02-2018 PUBLIC 05-02-2018.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 851421, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-048 DIVULG 11-03-2022 PUBLIC 14-03-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1288634, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-023 DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023.

STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n. 259.985/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Segunda Turma, julgado em 15/8/2000, DJ de 11/9/2000, p. 248.

STN – SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 16 – Benefícios Fiscais – Conforme § 6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 da LRF.** 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:10000](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000). Acesso em: 11 fev. 2023.

STN – SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 9. ed. 2021. p. 66. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 5 fev. 2023.

STN – SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) – Federação.** 2022. Disponível em: [https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano\\_selecionado=2022](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano_selecionado=2022). Acesso em: 11 fev. 2023.

SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures.** Boston: Harvard University Press, 2013.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, v. 17, n. 5, 1976.

TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: Origem e Consequências. *In*: SANTI, Marcos Diniz de. **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho.** São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

TAVARES, Francisco Mata Machado; AZEVEDO NETO, Platon Teixeira de. A Constituição cabe na Economia? Uma leitura da tributação e dos direitos trabalhistas. *In*: VASCONCELOS, Antônio Gomes de; CHIMURIS, Ramiro Chimuris (coord. e org.). **Direito e economia: o direito ao desenvolvimento integral, financeirização da economia e endividamento público.** Colaboração técnica de Nathalia Lipovetsky e Thais Costa Teixeira Viana. Napoli, Itália: La Città del Sole, 2020.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Ato nº 63, de 17 de dezembro de 2012. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Pará.** Disponível em: <https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/RITCE2020-ato82.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Ato nº 69. **Regulamento de Serviços Auxiliares do Tribunal de Contas do Estado do Pará.** Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/legislacao/atos\\_regimentais/ato\\_69\\_12\\_2019\\_compilado.pdf](https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/legislacao/atos_regimentais/ato_69_12_2019_compilado.pdf). Acesso em: 15 mar. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Bruno Cardoso *et al.* **Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA.** Belém, 2021. Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/secex/5.Manual%20AOP%2020\\_01\\_2021.docx](https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/secex/5.Manual%20AOP%2020_01_2021.docx). Acesso em: 15 mar. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Orientação Técnica da Secretaria de Controle Externo (Secex) nº 01, de 2021.** Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/images/pdf/secex/OT%20-%20Secex%20001-2021%20-%20Manual%20de%20Auditoria%20Operacional.docX>. Acesso em: 15 mar. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Processo nº TC/006056/2022 – Relatório de análise das contas do Governador do Estado do Pará, exercício de 2021.** Rel. Cons. Cipriano Sabino. Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1\\_relatorio\\_analise\\_contas\\_governador\\_2021.pdf](https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1_relatorio_analise_contas_governador_2021.pdf). Acesso em: 12 fev. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 13.979, de 6 de junho de 1995. **Aprova a Instrução Normativa que regulamenta o acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas públicas estaduais.** Disponível em: [https://www.tcepa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia\\_TCE\\_PA\\_2\\_ed.pdf](https://www.tcepa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia_TCE_PA_2_ed.pdf). Acesso em: 15 mar. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 15.130, Rel. Cons. SEBASTIÃO SANTOS DE SANTANA, sessão plenária de 07/11/1996, DOE 27/11/1996. Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/pesquisaintegrada/bases-dados/resolucoes/numerosolucao/15130/resolucao-n-15-130/conteudo-original>. Acesso em: 5 fev. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 17.842, de 2010. **Aprova a Metodologia de Fiscalização consolidada no Modelo anexo desta norma que deverá ser adotado no âmbito deste Tribunal pelo Departamento de Controle Externo-DCE, no exercício das atividades de controle de sua competência.** Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/pesquisaintegrada/bases-dados/acervo-bibliografico/codigo/3371/resolucao-n-17-842-de-15-de-abril-de-2010?p-b=&p-q=Resolucao%2017.842&p-qa=False&p-p=1&p-rpp=10&p-o=relevancia&p-or=True&p-nr=1>. Acesso em: 18 mar. 2023.

TCE-SP – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. TC-001436/026/11, Rel. Conse. Dimas Eduardo Ramalho, Primeira Câmara, Sessão de 30/07/2013.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 1322/2018. Relator: Vital do Rego. Processo: 012.535/2018-4. Data da Sessão: 13/06/2018.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020b. p. 17-18. Disponível em:

[https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em: 25 fev. 2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria-SEGECEX n. 27 de 24 de outubro de 2017 – Atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”. **Boletim do Tribunal de Contas da União administrativo especial**, ano 36, n. 11, 2017. Brasília : TCU, 2017. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F73726BE9017412FD42926FB6>. Acesso em: 3 abr. 2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2 – Brasília: TCU; Secretaria de Planejamento; Governança e Gestão, 2014.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília: TCU, 2022.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Políticas Públicas**. Brasília: TCU, 2020a.

TELLES, Carine Vogel Dutra; BRITO, Marcos Rogério da Silva; PIRES, Roosevelt Vilela; DE ALMEIDA FILHO, Walter José. Análise comportamental do contribuinte e do Poder Público diante do REFIS – Estudo dos impactos gerados pela Lei Distrital nº 5.463, de 18 de março de 2015, e suas alterações. **Boletim Economia Empírica**, Brasília: IDP, [s.l.], v. 2, n. 7, 2021.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2012.

TJSP – TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. ADI n. 2197983-75.2020.8.26.0000, Rel. Designado Evaristo dos Santos, Plenário, Sessão de 17/11/2021.

TOLEDO JR, Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. O controle da Lei de Responsabilidade Fiscal. A experiência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo: dez anos de vigência. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC**, Belo Horizonte, ano 1, n. 0, p. 57-71, set. 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na Constituição**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal**. São Paulo: Transparência Internacional, 2022a. p. 3. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em: 18 fev. 2023.

ULTRAMARI, Clovis; DUARTE, Fábio. **Desenvolvimento local e regional**. Curitiba: Ibpe, 2012.

UNAFISCO NACIONAL. **Nota técnica Unafisco nº 03, de 2017 – Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios**. fev. 2017. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-03-2017-parcelamentos-especiais-refis/>. Acesso em: 25 out. 2022.

VARSANO, Ricardo. **A Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Texto para discussão n. 500. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. p. 5. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td\\_0500.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf). Acesso em: 28 mar. 2023.

VARSANO, Ricardo. **TD 0405 – Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

VILLELA, Luiz. **La recaudación potencial como meta de la administración tributaria**. Tema 1.2. Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Florianópolis, [s.n.], 2006.

ZUCCOLOTTO, Robson; TEIXEIRA, Marco Antônio. **Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro**. Brasília: Enap, 2019.

## **APÊNDICE A – REFERENCIAL DE FISCALIZAÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS**

Por se tratar de um documento com formato próprio, acompanhado de elementos pré-textuais e textuais, sumário e capítulos próprios, o presente Apêndice será posto integralmente a partir da próxima página.

# REFERENCIAL DE FISCALIZAÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS

---



BELÉM-PA

---

2023







# **REFERENCIAL DE FISCALIZAÇÃO DAS RENÚNCIAS FISCAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ**

**Belém  
2023**



**BRAGA, Carlos Gondim Neves.**

**Referencial de Fiscalização de Renúncias Fiscais do TCE/PA - Belém, 2023.**

**Referencial de Fiscalização de Renúncias Fiscais do TCE/PA, Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA), Belém-PA, 2023**

**Disponível em: XXXX**

**1. Renúncias Fiscais. 2. Tribunal de Contas. 3. Legalidade. 4. Economicidade. 5. Legitimidade.**



## **MISSÃO**

Exercer o controle externo da gestão dos recursos públicos estaduais em benefício da sociedade.

## **VISÃO**

Ser instituição referência no controle externo e no aperfeiçoamento da administração pública, atuando de forma tempestiva, orientadora e efetiva.

## **VALORES**

Ética  
Efetividade  
Inovação  
Integração  
Independência  
Justiça  
Sustentabilidade  
Transparência



**TRIBUNAL PLENO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ**

**PRESIDENTE**

Conselheira Rosa Egídia Crispino Calheiros Lopes

**VICE-PRESIDENTE**

Conselheiro Fernando de Castro Ribeiro

**CORREGEDOR**

Conselheiro Luís da Cunha Teixeira

Conselheiro Cipriano Sabino de Oliveira Junior  
**(Coordenador de Sistematização e Consolidação de Jurisprudência)**

Conselheira Maria de Lourdes Lima de Oliveira  
**(Coordenadora da Comissão para o Aperfeiçoamento de Mecanismos para o Desenvolvimento do Controle Externo)**

Conselheiro Odilon Inácio Teixeira  
**(Ouvidor)**

Conselheira Daniela Lima Barbalho

**AUDITORES/CONSELHEIROS SUBSTITUTOS**

Julival Silva Rocha

Milene Dias da Cunha

Daniel Mello

Edvaldo Fernandes de Souza



### **ELABORAÇÃO**

Carlos Gondim Neves Braga

### **SUPERVISÃO**

Ana Paula Cruz Maciel  
Carlos Edilson Melo Resque

### **REVISÃO**

Sônia Abreu da Silva Elias

### **ENDEREÇO PARA CONTATO**

Tribunal de Contas do Estado do Pará  
Secretaria de Controle Externo  
Tv. Quintino Bocaiúva, 1585 - Nazaré  
CEP 66.035-903, Belém - PA.  
(91) 3210-0555

### **OUVIDORIA DO TCE**

(91)3210-0800/0803  
[ouvidoria@tce.pa.gov.br](mailto:ouvidoria@tce.pa.gov.br)



## SUMÁRIO

<b>LISTA DE SIGLAS</b> .....	<b>10</b>
<b>LISTA DE ILUSTRAÇÕES</b> .....	<b>11</b>
<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1. Contextualização: o controle das renúncias fiscais pelos Tribunais de Contas</b> .....	<b>14</b>
<b>2. O que são renúncias fiscais?</b> .....	<b>17</b>
<b>3. Espécies de renúncias fiscais</b> .....	<b>20</b>
<b>3.1 Anistia e Remissão</b> .....	<b>20</b>
<b>3.2 Subsídio</b> .....	<b>21</b>
<b>3.3 Crédito Presumido</b> .....	<b>23</b>
<b>3.4 Isenção</b> .....	<b>23</b>
<b>3.5 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo</b> .....	<b>25</b>
<b>3.6 Renúncia de Receita X Transação Tributária (Refis)</b> .....	<b>25</b>
<b>4. Critérios para fiscalizar as renúncias fiscais</b> .....	<b>31</b>
<b>4.1 A microavaliação: foco na legalidade</b> .....	<b>33</b>
<b>CRITÉRIO 01 – CARACTERIZAÇÃO E MENSURAÇÃO</b> .....	<b>36</b>
<b>CRITÉRIO 02 – REQUISITOS PARA CONCESSÃO OU AMPLIAÇÃO</b> .....	<b>41</b>
<b>CRITÉRIO 03 – TRANSPARÊNCIA</b> .....	<b>58</b>
<b>CRITÉRIO 04 – CONTABILIZAÇÃO</b> .....	<b>70</b>
<b>CRITÉRIO 05 – CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES ENVOLVIDAS</b> .....	<b>73</b>
<b>4.2 A macroavaliação: foco na economicidade e na legitimidade</b> .....	<b>78</b>
<b>CRITÉRIO 06 – ECONOMICIDADE (CUSTO-BENEFÍCIO)</b> .....	<b>88</b>
<b>CRITÉRIO 07 – LEGITIMIDADE (RESULTADOS E IMPACTOS)</b> .....	<b>96</b>
<b>Considerações finais</b> .....	<b>115</b>
<b>Referências</b> .....	<b>116</b>

# LISTA DE SIGLAS

ACB	- Análise de Custo-Benefício
ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
Atricon	- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BID	- Banco Interamericano de Desenvolvimento
CE/89	- Constituição do Estado do Pará de 1989
CF/88	- Constituição Federal de 1988
Confaz	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	- Código Tributário Nacional
EC	- Emenda Constitucional
FMI	- Fundo Monetário Internacional
IBP	- International Budget Partnership
IPC	- Instruções de Procedimento Contábeis
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCD	- Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
LAI	- Lei de Acesso à Informação
LC	- Lei Complementar
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LIA	- Lei de Improbidade Administrativa
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCs	- Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODS	- Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	- Organização das Nações Unidas
PCASP	- Plano de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PPGDDA	- Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia
RE	- Recurso Extraordinário
Refis	- Programas de Regularização Fiscal
RFB	- Receita Federal do Brasil
RICMS-PA	- Regulamento do ICMS do Pará
STF	- Supremo Tribunal Federal
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
STR	- Sistema Tributário de Referência
TCE-PA	- Tribunal de Contas do Estado do Pará
TCE-SP	- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
TCU	- Tribunal de Contas da União
TJSP	- Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

# LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 01 – Parâmetros da Microavaliação

Gráfico 02 – Parâmetros da Macroavaliação

Gráfico 03 – Comparativo entre os objetos da economicidade e da legitimidade

Gráfico 04 – Componentes do modelo lógico da política pública

Gráfico 05 – Fluxo da análise de custo-benefício *ex ante*

Gráfico 06 – Diferença entre os objetivos das análises de resultado e de impacto

Gráfico 07 – Relação causal entre a política pública e os impactos verificados

Quadro 01 – Descrição dos ODS

Quadro 02 – Distinções entre os métodos de avaliação quantitativo e qualitativo

Quadro 03 – Métodos de avaliação de impacto

# APRESENTAÇÃO

O Brasil vive sob a égide de um Estado Fiscal, em que os direitos e as garantias que dão base ao Estado Democrático de Direito demandam um aparato financeiro do Estado para custeá-los, o que se dá principalmente por intermédio dos impostos pagos pela sociedade (HOLMES; SUNSTEIN, 2019).

Nesse modelo de Estado, prima-se pela visão de cidadania fiscal, em que os indivíduos de uma nação são destinatários de diversos direitos, mas também são solidariamente titulares do dever de pagar impostos (NABAIS, 2012).

Mas a tributação é complexa, sendo possível utilizá-la, enquanto exigência positiva ou negativa, como meio diferente para o alcance dos primados constitucionais. Quando a tributação é utilizada como meio para a arrecadação de receitas, como de costume, diz-se que ela funciona como instrumento de **fiscalidade**. Mas, quando a tributação é utilizada como “*mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação de receitas necessárias à manutenção da máquina pública*”, ela considerada como instrumento de **extrafiscalidade** (LEÃO, 2016, p. 199).

Nesse espaço da *extrafiscalidade* é que estão inseridas as renúncias fiscais. Trata-se de um mecanismo em que o Estado abdica as suas receitas de impostos, sob o pretexto de promover desenvolvimento e de reduzir desigualdades.

Ocorre que a política de renúncias fiscais constitui prática adotada globalmente, com a diferença de que nos países desenvolvidos há efetivamente controle e monitoramento dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados (ALMEIDA, 2000).

À guisa disso, de acordo com o art. 70 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e o art. 115 da Constituição do Estado do Pará de 1989 (CE/89), o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) deve exercer a sua função de Controle Externo, de modo fiscalizar, dentre outras coisas, as renúncias de receita tributária (renúncias fiscais), sob as nuances da legalidade, da legitimidade e da economicidade.

Dada a multidimensionalidade do escopo de fiscalização das renúncias fiscais, a doutrina considera que “*toda e qualquer concessão de benefício fiscal deve ser analisada sob a ótica*

*de política pública, pois surge com o intuito de proporcionar, através de tal concessão, a contrapartida benéfica ao estado em relação aos seus objetivos finais” (RICARDINO; SILVA, 2018, p. 142-143).*

Ou seja, além de verificações de formalidades legais, a fiscalização das renúncias fiscais também deve estar preocupada com questões como a eficiência econômica e o alcance dos objetivos propostos.

**O intuito do presente Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais é instrumentalizar, estabelecer as diretrizes, com o devido embasamento teórico, para que o TCE-PA concretize o seu mister constitucional.** Trata-se de um projeto de intervenção prática, enquanto produto do Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia (PPGDDA).

Metodologicamente, dividiu-se o escopo da fiscalização em critério *micro* e *macroavaliativos*. O primeiro visa, basicamente, observar se foram observados os regramentos legais para a concessão ou ampliação das renúncias fiscais (foco na legalidade). O segundo objetiva avaliar o desempenho da política pública (de renúncia), notadamente quanto ao seu custo-benefício (foco na economicidade), aos resultados e aos impactos socioeconômicos (foco na legitimidade).

Com isso, para cada critério de avaliação haverá um conjunto de questões de auditoria, que traduzem os itens de verificação a serem observados na fiscalização das renúncias fiscais.

Para construir esse conjunto de critérios, foram examinadas diversas fontes de informação, de âmbito nacional e internacional, como legislações, manuais, guias, referenciais, livros, artigos e outras publicações.

Por fim, enfatiza-se que este Referencial tem o compromisso de proceduralizar as fiscalizações somente quanto à cesta tributária estadual, que é composta pelo seguintes tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD).

# 1. CONTEXTUALIZAÇÃO: O CONTROLE DAS RENÚNCIAS FISCAIS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

*“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (Art. 70 da CF/88)*

Como apresentado anteriormente, o Estado necessita de um aparato financeiro para a concretização dos preceitos fundamentais previstos na CF/88, motivo pelo qual é possível afirmar que “o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos” (TORRES, 2009, p. 548).

Por isso, a CF/88 trata explicitamente da competência dos Tribunais de Contas para realizar o seu mister de controle externo em diversas nuances, incluindo entre elas o controle das renúncias fiscais.

Tal preocupação do legislador decorre do fato de que as renúncias fiscais trazem consigo um custo fiscal para o Estado, por conta da perda de arrecadação, motivo pelo qual não podem ficar livre do crivo do controle (NETO, 2020).

Assim, ao Tribunal de Conta, órgão técnico e especializado, ao qual compete salvaguardar a *res publica*, não importa saber apenas como se gasta e se arrecada o dinheiro público, mas também as circunstâncias fáticas e jurídicas que levam ao Estado a abrir mão de receitas tão importantes para a concretização dos ideais do Estado Democrático de Direito.

Nesse passo, a Lei Orgânica do TCE-PA (LOTCE-PA - Lei Complementar n. 081/2012) dispõe que à Corte de Contas paraense compete fiscalizar a arrecadação da receita do Estado e a renúncia de receitas (art. 1º, XIV).

Ressalta-se, ainda, que o art. 128, caput e parágrafo único, do Regimento Interno do TCE-PA (Ato n. 63/2012) estabelece algumas diretrizes acerca das fiscalizações de renúncias de receita e traça os objetivos:

Art. 128. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receita será feita, preferencialmente, mediante inspeções e auditorias nos bancos operadores, fundos, órgãos e entidades que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em instrução normativa.

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, dentre outros, **verificar o cumprimento às normas legais e regulamentares pertinentes, a eficiência, eficácia e economicidade, bem como o efetivo benefício socioeconômico dessas renúncias.** (grifo nosso)

Antes mesmo das citadas normas, cumpre dizer que em 1995 o TCE-PA já havia aprovado a Resolução n. 13.979, que regulamenta o acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas públicas estaduais, dispondo que:

Art. 1º - O acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas terão como objetivos, entre outros, avaliar os resultados quanto à **eficiência, eficácia, economicidade e efetividade** das referidas ações governamentais e, ainda, **o real benefício socioeconômico no que diz respeito à renúncia.** (grifo nosso)

O controle e avaliação das renúncias de receita vem sendo feito também por outros Tribunais de Contas, ainda que de forma incipiente. Nessa toada, cita-se o Acórdão do Tribunal de Contas da União (TCU) n. 1322/2018:

No cenário atual de restrição de recursos orçamentários, **o acompanhamento e a avaliação das renúncias tributárias são ainda mais necessários, conferindo transparência sobre os resultados esperados e alcançados por esses mecanismos e, por conseguinte, propiciando maiores informações para o tomador de decisão.** (...)

**É preciso aperfeiçoar a normatização e a gestão dos benefícios tributários em todas as etapas, de modo que a concessão de renúncia seja suportada por estimativas consistentes, bem como por avaliações de custo-benefício e de custo-efetividade.** Os mandamentos constitucionais e legais que regem a atuação do Estado, o cenário de restrição fiscal que o país vive e o clamor social por maior efetividade da ação governamental exigem transparência e qualidade no gasto público, seja por meio de despesa direta ou por meio de benefícios tributários, financeiros e creditícios. (...) (TCU, Acórdão 1322/2018. Relator: Vital do Rego. Processo: 012.535/2018-4. Data da Sessão: 13/06/2018) (grifo nosso)

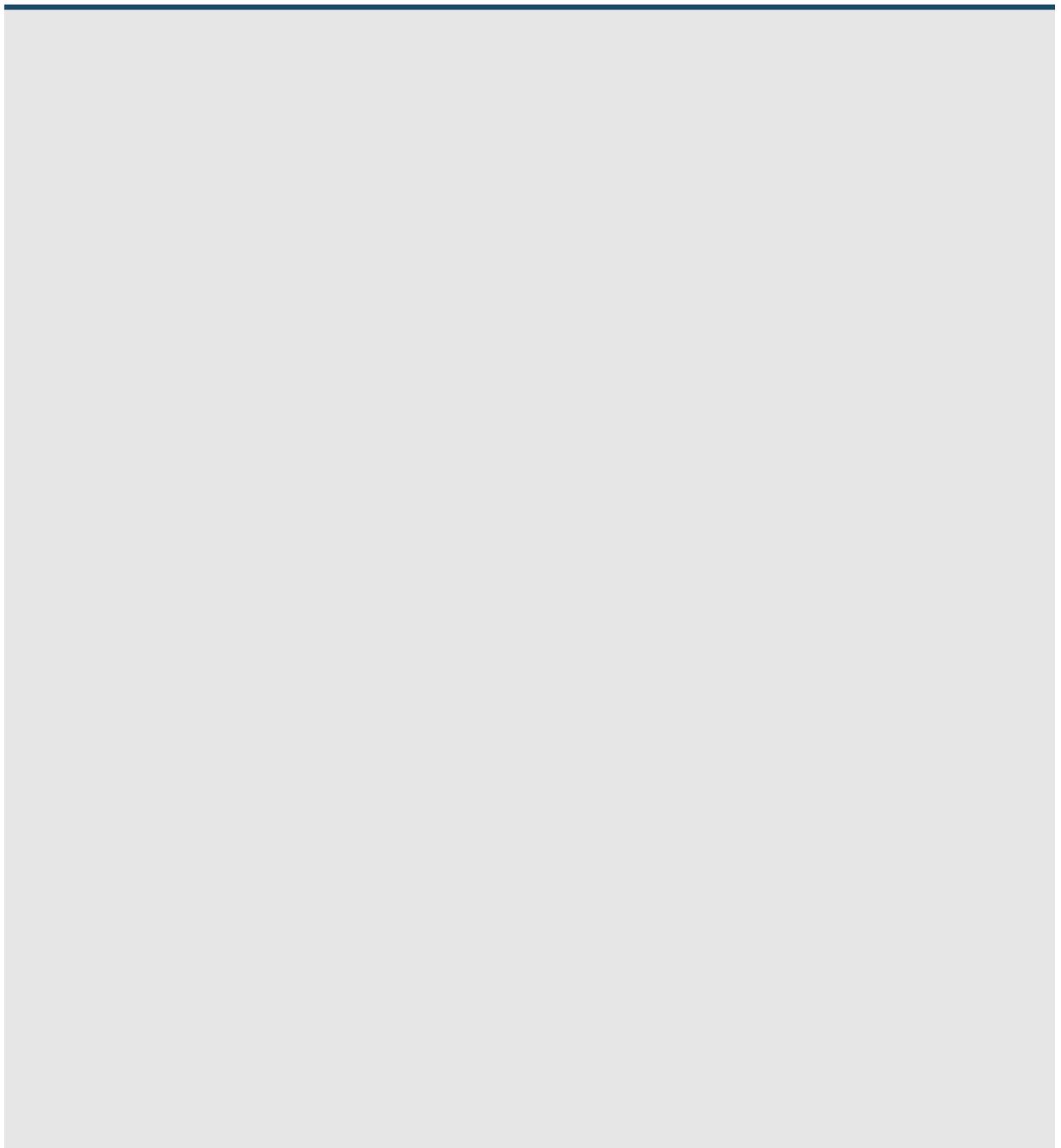
Há de se citar, ainda, a Resolução n. 06/2016, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), que aprovou as diretrizes para a realização de fiscalizações relacionadas à temática “receita e renúncia de receita”.

Na justificativa para o estabelecimento das referidas diretrizes, a Atricon reconhece que “apesar da relevância da referida atividade para o Controle Externo Brasileiro, verificou-

se que essa não é prática consolidada no âmbito dos Tribunais de Contas Tribunais de Contas”.

Mais recentemente, a Atricon exarou a Nota Recomendatória n. 01/2023, que visa estimular os Tribunais de Contas a realizarem fiscalizações acerca da publicidade e transparência das renúncias fiscais.

Portanto, o vasto arcabouço normativo e jurisprudencial evidencia que é de fundamental importância que o TCE-PA fiscalize as renúncias de receita tributária, com a necessária observância dos aspectos da legalidade, da economicidade e da legitimidade.



## 2. O QUE SÃO RENÚNCIAS FISCAIS?

*Renúncia fiscal é um termo utilizado para o caso de o Estado recusar, desistir ou abdicar recursos públicos que lhes são devidos, notadamente quanto às receitas tributárias. Conduz ao efeito negativo da desoneração tributária, que se revela como o custo ou a perda arrecadatória decorrente da política de tributação diferenciada (CORREIA NETO, 2016).*

Como observa a doutrina, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e anverso de uma medalha” (BORGES, 2001, p. 30). É o que se extrai, também, da CF/88, na parte que trata “Das Limitações do Poder de Tributar”, ao dispor que o ente federativo competente para tributar também poderá instituir, mediante lei em sentido estrito, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (§ 6º do art. 150 da CF).

Nesse raciocínio, uma vez que renunciar tributos decorre de um poder, e não de um dever, resta evidente que a sua caracterização depende da existência do elemento volitivo, que se externaliza pela manifestação do ente tributante, de modo claro e inequívoco, em abrir mão de receitas que lhes são de direito.

No mais, outro elemento fundamental para a identificação das renúncias fiscais é o desvio ao padrão geral (normal) de tributação. Ou seja, a ocorrência de uma desoneração tributária não é suficiente para a caracterização de uma renúncia fiscal, pois, em algumas situações, a desoneração faz parte da própria estrutura de apuração do tributo. Noutras palavras: toda renúncia fiscal é uma desoneração tributária, mas nem toda desoneração tributária é uma renúncia fiscal.

A literatura aponta que há diversas terminologias utilizadas como expressão das renúncias fiscais, entre as quais as mais utilizadas são: **benefícios fiscais**, **incentivos fiscais** e **gastos tributários**. E é importante observar algumas distinções entre elas.

Segundo a doutrina, os benefícios fiscais são gênero, dos quais os *incentivos fiscais* são espécie. Os **benefícios fiscais** caracterizam-se tão somente pela sua estrutura normativa, ao passo que os **incentivos fiscais** são caracterizados pela sua finalidade, qual seja: ser instrumento para a indução de comportamentos não meramente arrecadatários, que visem atender aos princípios fundamentais da CF/88 (BREYNER, 2013).

Um **benefício fiscal** tem o significado redundante com um tratamento tributário vantajoso ao contribuinte, que não necessariamente importa em renúncia de receita, como ocorre, por exemplo, quando o contribuinte faz uso de programas de parcelamento tributário, os quais propiciam o diferimento do prazo para a quitação do tributo.

O benefício pressupõe apenas o elemento do tratamento tributário diferenciado e pode visar até mesmo a arrecadação. O destinatário do benefício é o próprio contribuinte, que deverá ser dotado de peculiaridades que justifiquem o tratamento que lhe é mais favorável (ex: isenção do IPVA para pessoas com deficiência, diferimento do pagamento de ICMS a empresas em recuperação judicial etc.).

Ainda mais, **é importante não confundir benefício fiscal com privilégio fiscal**, que é uma espécie de vantagem tributária concedida de forma gratuita, prática vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, justamente porque todo e qualquer benefício tributário deve estar respaldado em preceitos constitucionais.

Já o **incentivo fiscal** denota um tratamento tributário utilizado para estimular ou encorajar o contribuinte a certos comportamentos. Para incentivar, o Estado abdica de parte de suas receitas em prol de objetivos que visa cumprir (objetivos não arrecadatários). Neste caso, também existe um tratamento tributário diferenciado, mas dado como “moeda de troca”, e não como mera vantagem. Muito embora possa parecer, à primeira vista, que o beneficiário do incentivo é o contribuinte, na verdade o que se visa beneficiar é o bem-estar da sociedade.

Assim, pode-se dizer que todo incentivo fiscal é um benefício fiscal, mas nem todo benefício fiscal é um incentivo fiscal.

**Incentivo fiscal e renúncia fiscal**, apesar de serem termos comumente utilizados como sinônimos, são, na verdade, faces opostas de uma mesma moeda: a exoneração fiscal. O efeito positivo da exoneração, ou seja, o comportamento que ela estimula, considera-se como a face incentivo. Já o reflexo negativo da exoneração, assim entendido como o custo ou a perda arrecadatária, constitui a face renúncia. Ao cabo, não constituem objetos diferentes; o objeto é o mesmo, mas visto em perspectivas diferentes. (CORREIA NETO, 2016).

Desse modo, a **renúncia fiscal** (ou renúncia de receita tributária) é a consequência financeira do benefício ou do incentivo fiscal. É o custo da não tributação.

Outra terminologia amplamente utilizada é **gastos tributários** (*tax expenditures*). Originariamente, o termo é fruto da percepção de que as renúncias fiscais materializam verdadeiros gastos públicos, na medida em que o Estado reduz voluntariamente a sua receita pública, não pela ordinária despesa orçamentária (desembolso de dinheiro público), mas sim pela recusa da receita orçamentária a que o Estado teria direito (SURREY, 2013).

Nesse contexto, os gastos tributários são conceituados como:

as renúncias de receitas tributárias, substitutivas de despesas públicas, que constituam uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência, com caráter interventor na ordem econômica, destinadas a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro previstos na Constituição Federal, de acordo com uma política pública previamente planejada. (CASTAGNA, 2021, p. 125-126).

Os gastos tributários são verdadeiros gastos públicos indiretos, que se diferem das despesas públicas orçamentárias, conforme ensinamento da doutrina:

Gastos públicos diretos e tributários diferem, pois, no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora sejam distintos, ambos são gastos; daí a expressão gasto tributário ou ainda gasto indireto, realizado por meio do sistema tributário. (PELLEGRINI, 2014, p. 7-8)

Pelo exposto, respeitados os sentidos de cada terminologia aqui abordada, viu-se que todas funcionam como signo para a identificação das renúncias fiscais.

Por tal razão, optou-se pela denominação do presente trabalho como “Referencial de Controle das Renúncias Fiscais”, justamente pelo fato de que o termo renúncias fiscais traduz, em sentido mais claro, o objeto que se pretende fiscalizar: tão somente os benefícios tributários que resultam em renúncia de receita.

## 3. ESPÉCIES DE RENÚNCIAS FISCAIS

*“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.” (§ 1º do art. 14 da LRF)*

De início, é possível constatar que a definição legal acima disposta tratou especificamente dos benefícios de natureza tributária, os quais de fato resultam em renúncia de receita, não se confundindo com outros benefícios, como os de natureza financeira e creditícia dispostos no § 6º do art. 165 da CF/88 (SCAFF, Luma, 2020).

Adiante, serão tratados cada um dos casos expressos de renúncia fiscal, assim como consta no §1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar (LC) n. 101/2000, mas importa observar que a sua parte final define uma característica fundamental: *“que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”*.

Ou seja, de antemão, cumpre observar que o §1º do art. 14 da LRF dispõe de um rol exemplificativo de renúncias fiscais, o qual será detalhado adiante.

### 3.1 Anistia e Remissão

**Anistia e remissão** guardam certa semelhança e costumam ser confundidas.

Um primeiro patamar de distinção entre os institutos está situado na realização ou não da constituição do crédito tributário pelo lançamento, que, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172/1966, consiste no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Então, a realização do lançamento definirá se o crédito tributário será extinto ou excluído. A primeira hipótese, conforme art. 156 do CTN, aplica-se aos casos em que já efetivado o lançamento tributário, ou seja, já constituído o crédito. Já a segunda, conforme art. 175 do CTN, aplica-se aos casos em que o lançamento tributário não foi realizado.

Nesses termos, a **anistia é hipótese de exclusão do crédito tributário** relativa exclusivamente a penalidades, assim como dispõe o art. 175, II do CTN, de modo que não deixa sequer o crédito tributário ser constituído. Já a **remissão é hipótese de extinção do crédito tributário**, conforme prevê o art. 156, IV do CTN. Constitui perdão ou dispensa da dívida tributária, seja esta decorrente do descumprimento da obrigação principal (o tributo) ou da obrigação acessória (as penalidades), uma vez que o crédito tributário já foi constituído pelo lançamento (MACHADO, 2004).

A **remissão** é tida como modalidade de renúncia fiscal por excelência nela o ente tributante abdica de uma receita já constituída, ao contrário do que ocorre nas demais espécies de renúncia, em que a receita é fictícia ou estimada (OLIVEIRA, 2013).

No mais, há a possibilidade de concessão de **anistia nas formas geral e individual** (art. 181, I e II do CTN). Quando concedida na forma individual, pode ser condicionada ao pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (art. 180, II, “d” do CTN).

Noutra senda, a **remissão é sempre concedida de forma individual**, por meio de despacho fundamentado e desde que adequada a um desses casos: a) situação econômica do sujeito passivo; b) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato; c) diminuta importância do crédito tributário; d) considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; e e) condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (art. 172 do CTN).

Dessa maneira, verifica-se que a anistia e a remissão são benefícios fiscais “puros”, na medida em que o contribuinte é favorecido com a exclusão ou extinção da dívida tributária, sem que seja necessário qualquer tipo de contrapartida.

### **3.2 Subsídio**

Não existe definição legal para **subsídio**. A acepção da palavra remete a auxílio, ajuda financeira ou socorro.

O subsídio é definido como *“todas as ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas”* (MARTINS; NASCIMENTO, 2014, p. 244).

Consoante a lição de Oliveira (2013, p. 946) o subsídio “*corresponde a transferência de recursos, para atendimento de certas finalidade de interesse público, a partir do Orçamento*”, de modo que não pode ser operado pelos gastos indiretos/tributário. Em complemento, diz ainda o referido autor que, aparentemente, a LRF elencou o subsídio para cobrir a possibilidade de ocorrer um benefício fiscal disfarçado, como ocorre nos casos em que os governos realizam uma espécie de *trade* fiscal, dando auxílios financeiros a empresas no mesmo montante dos tributos pagos.

A propósito, veja-se o que diz a LC n. 24/1975, nos incisos II e IV do art. 1º:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

[...]

II - à **devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;**

[...]

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou **financeiro-fiscais**, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, **dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;** (grifo nosso)

Na perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), **os subsídios podem ser explícitos ou implícitos**. Os primeiros são os benefícios financeiros que constam no orçamento, havendo um efetivo desembolso de valores. Já os subsídios implícitos correspondem aos benefícios tributários, que de fato acarretam renúncia de receita e, como isso, são os que importam para fins de aplicação do art. 14 da LRF (STN, 2020).

No mais, em que pese o termo ser vago, ou aberto, não se deve confundir o subsídio tributário do § 1º do art. 14 da LRF, com outras formas de subsídios existentes.

Isso porque, a CF/88, ao dispor que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, **subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia** (§ 6º do art. 165).

De toda sorte, importa para o presente o Referencial tratar apenas dos subsídios implícitos, os que decorrem de tratamento tributário diferenciado com redução do

tributo devido, ou os auxílios financeiros dados a agentes econômicos como troca pelo recolhimento do tributo.

### **3.3 Crédito Presumido**

O **crédito presumido** não possui previsão legal no CTN, nem tem definição uniformizada. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público assim o conceitua:

O crédito presumido é aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior. Todavia, não é considerada renúncia de receita o crédito tributário real ou simbólico do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo. (STN, 2021, p. 66)

No mesmo sentido, o Regulamento do ICMS do Pará (RICMS-PA), Decreto estadual n, 4.676/2001), que, em seu art. 12, define o crédito presumido como *“um benefício fiscal utilizado somente no momento da apuração do imposto, no livro Registro de Apuração de ICMS, com vedação dos demais créditos fiscais”*.

Assim, o crédito presumido é uma espécie de “jogo contábil”, que gera um crédito fiscal ficto. *“Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.”* (CARRAZZA, 2015, p. 459).

A exata sistemática do crédito presumido depende da legislação local que o institui, mas, comumente, há a concessão de um desconto, em percentual previsto em lei, que incide sobre o valor do imposto a pagar apurado. Daí o porquê do termo “presumido”, pois, aparentemente, é como se o contribuinte tivesse um crédito decorrente de um imposto já recolhido antes, mas que na verdade não recolheu.

### **3.4 Isenção**

*“a obrigação tributária existe e a norma isencional neutraliza o fato gerador, pois há fatos ou circunstâncias econômicas e políticas que impulsionam o legislador infraconstitucional a excluir determinadas situações da norma tributária”.* (SILVA, 2014, p. 36)

As **isenção** é a espécie de renúncia fiscal mais emblemática. Ela é considerada como *“limitações legislativas ao poder de tributar”* (BORGES, 2001, p. 157).

A doutrina destaca a falta de consenso acerca da natureza jurídica das isenções, muito por conta da divergência de entendimentos acerca do fato de as isenções afastarem ou não a incidência tributária<sup>1</sup>, o que implica no seu enquadramento como hipótese de exclusão ou extinção do crédito tributário. De toda sorte, **o CTN tratou expressamente a isenção como modalidade de exclusão do crédito tributário** (art. 175, I), ou seja, o legislador a tratou como causa de impedimento para a constituição do crédito tributário, e não mera extinção deste.

Ademais, **não se deve confundir as isenções com as imunidade tributárias**, muito embora esses institutos impliquem, em concreto, numa não tributação. Como muito bem explica a doutrina, *“a imunidade é uma limitação heterônoma, pois decorre da Constituição, implicando em inexistência do poder de tributar; a isenção é uma limitação autônoma, no sentido de possuir o legislador o poder de tributar”*. (SILVA, 2014, p. 39).

Por esse motivo, ao contrário da isenção, a imunidade, não pode ser considerada uma renúncia de receita, pois não decorre da vontade do ente tributante competente em abrir mão de receitas (elemento volitivo), e sim de vedação absoluta ao poder de tributar, assim como quisto pela CF/88 (MARTINS, 2004).

É preciso ficar atento que nem sempre a norma isentiva falará expressamente em isenção. Muitas vezes, a isenção vem travestida de termos como “fatos não tributáveis”, “tributo não incidente” ou até mesmo quando alíquota do tributo for zero. Segundo Amaro (2021, p. 626), o que determinará a caracterização da *isenção* é um *“sistema de par de normas, em que uma é regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada)”*.

Mas, importa notar, o § 1º do art. 14 da LRF qualifica, enquanto espécie de renúncia fiscais, somente a isenção *“em caráter não geral”*, que é aquela é efetivada por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão, assim como dispõe o art. 179 do CTN.

---

<sup>1</sup> Sobre a incidência, ela ocorre *“quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.”* (AMARO, 2021, p. 621).

Isto é, são consideradas renúncias fiscais somente as isenções concedidas de forma discriminada, ou seja, aquelas precedidas de requerimento do contribuinte e autorizada pela autoridade administrativa competente.

### **3.5 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo**

A base de cálculo e a alíquota são elementos essenciais do tributo. A base de cálculo, também conhecida como base imponible, matéria tributável ou pressuposto valorativo do tributo é a grandeza decorrente da regra-matriz tributária, cuja finalidade é identificar o fato jurídico nuclear do tributo, ao passo que a alíquota é o elemento que, agregado à base de cálculo, permite mensurar e determinar o valor pecuniário (CARVALHO, 2019).

Por exemplo, em se tratando do ICMS no Estado do Pará, uma das bases de cálculo do ICMS é o valor da operação na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 23, I, “a” do RICMS-PA), à medida que a alíquota padrão é de 19% (art. 12, VII, da Lei estadual n. 5.530/1989, com redação da pela Lei estadual n. 9.755/2022).

Conforme ensina Silva (2016, p. 58), *“a redução de base de cálculo ou de alíquota sempre acaba por resultar em Renúncia de Receita do Estado, desde que originalmente existia uma forma de cobrança que importaria em um quantum de receita e ser arrecadada”*.

No mesmo caminho, versa o RICMS-PA:

Art. 11. A redução de base de cálculo é um benefício de isenção parcial do imposto, utilizado a cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte, onde uma parcela do valor da operação ou prestação é subtraída.

### **3.6 Renúncia de Receita X Transação Tributária (Refis)**

Trata-se aqui dos chamados Programas de Regularização Fiscal (**Refis**), editados de forma sucessiva pela União, pelos Estados e pelos Municípios.

Esse tipo de programa “*pode ser considerado um trade-off, em que o adiantamento do pagamento compensa a redução do valor arrecadado*”.<sup>2</sup>

Essa escolha com perdas e ganhos pode decorrer de uma urgente necessidade de captação de receitas, seja para fazer frente a metas fiscais, seja para restabelecer o equilíbrio financeiro e orçamentário. Pode também decorrer de questões que dependem direta ou indiretamente do ente arrecadador/fiscalizador, como a ineficiência na cobrança da dívida tributária ou discussões administrativas e judiciais prolongadas no tempo.

Esses programas concedem condições especiais para o pagamento da dívida tributária, por meio benefícios de **parcelamentos e descontos em multas e juros**. Ocorre que já foi visto que a LRF elencou os descontos em multas e juros (**anistia e remissão**) como hipóteses expressas de renúncia de receita.

**Todavia, quando esses benefícios especiais de parcelamento, anistia e remissão são concretizados por transações tributárias, ainda assim constituem renúncia de receita?**

Sobre o assunto, foi editada recentemente a Lei Complementar n. 174/2020, que, ao autorizar a celebração de transação visando a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), assim dispôs no seu art. 3º:

Art. 3º A transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública **não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** (grifo nosso)

Embora o dispositivo legal parecer ter encerrado a discussão, faz-se necessário abordar as circunstâncias em que ele pode ser aplicado.

O CTN dá tratamento específico para o diferimento da quitação da obrigação tributária e para a transação, conforme será tratado nas seções abaixo.

---

<sup>2</sup> TELLES, C. V. D.; BRITO, M. R. da S.; PIRES, R. V.; DE ALMEIDA FILHO, W. J. Análise comportamental do contribuinte e do Poder Público diante do REFIS – Estudo dos impactos gerados pela Lei Distrital nº 5.463, de 18 de março de 2015, e suas alterações. **Boletim Economia Empírica**, [S.l.], v. 2, n. 7. Brasília : IDP, 2021, p. 8.

O diferimento (ou dilação do prazo) do pagamento do crédito tributário pode ser efetivado mediante dois institutos, **a moratória e o parcelamento**, ambos são causa de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, I e VI do CTN).

A principal distinção entre os institutos é que *“o parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga ou adia o vencimento da dívida.”*<sup>3</sup>

Sobre o instituto do parcelamento, o art. 155-A do CTN versa que ele será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica e que, salvo disposição de lei em contrário, não exclui a incidência de juros e multas.

Viu-se, no § 1º, do art. 14 da LRF, que o parcelamento não está entre as hipóteses expressas de caracterização de renúncias fiscais, mas é possível que dele resulte renúncia de receita.

É que o parcelamento, como dito acima, constitui uma técnica de diferimento, que não tem o condão de gerar renúncia de receita, pois *“o Estado não deixa de arrecadar, ele apenas prorroga, aumenta o lapso temporal para que o contribuinte recolha o tributo.”* (SILVA, 2016, p. 59)

Contudo, pode-se dizer que **resta caracterizada a renúncia de receita tributária nos casos em que o diferimento resultar em depreciação do valor originário do tributo**, ou seja, quando as parcelas não forem atualizadas pelo índice monetário correto.

**Já a transação tributária está prevista nos arts. 156, III e 171 do CTN, constituindo hipótese de extinção do crédito tributário**, quando concretizado o pagamento total dos valores transacionados.

A doutrina conceitua a transação como *“o instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio, extinguindo a relação jurídica.”* (CARVALHO, 2019, p. 174)

Essas concessões mútuas são materializadas de forma diferente pelos sujeitos da relação

---

<sup>3</sup> STJ, REsp 259.985/SP, Min. Nancy Andrighi, 2ª Turma, ago/2000.

tributária. O devedor oferece o pagamento parcial ou total do tributo e eventual desistência de um processo. De outro lado, o credor concede condições especiais ou benefícios para facilitar a quitação do débito.

O elemento fático - litígio - é essencial, principalmente quando o que está em jogo é a redução do crédito tributário, uma vez que, como ensina Carvalho (2019), via de regra os bens públicos são indisponíveis.

Dessa forma, sobretudo **quando o objeto da composição é tributo, a existência de um conflito real, para além da mera existência de um processo, é um requisito necessário para legitimar a transação.** Deve haver, portanto, ação e reação jurídicas substanciais que caracterizem pelo menos a dúvida quanto à justiça da pretensão ou da oposição no processo, sob pena de se subverter a excepcionalidade do instituto, de estimular o inadimplemento e de instituir tratamento anti-isonômico (privilégio fiscal).

Não se deixa de reconhecer que a transação visa reduzir litígios, sendo esse, pelo menos na esfera privada, o seu principal fundamento. No entanto, em matéria tributária, em que o Estado abre mão de recursos que deveriam financiar políticas públicas e efetivar direitos fundamentais, a mera busca pela redução de conflitos não é suficiente.

É importante observar que **a transação tributária também visa atender ao princípio da eficiência**, que está insculpido no art. 37 da CF/88. Tal princípio, em matéria tributária, pressupõe o combate à sonegação que não gere desequilíbrios concorrenciais, bem como a tributação pautada na capacidade contributiva e na geração de desenvolvimento socioeconômico. (MARTINS, 2007)

Como consectário da eficiência tributária, **a transação também precisa estar pautada na isonomia material e na justiça fiscal**, de tal sorte que deve considerar a realidade de cada contribuinte, verificando a sua capacidade de pagamento, o histórico de (in)adimplência, necessidade em tempos de crise etc.

No contexto da eficiência e da justiça fiscal, há situações em que, mesmo quando o crédito tributário é dotado de certeza (ou seja, inquestionável a cobrança), o Fisco pode celebrar a transação. É o que se dá nos casos em que se leva em consideração o grau de recuperabilidade do crédito, ou seja, quando são estabelecidos critérios para aferir a chance de sucesso na cobrança tributária.

Nesse sentido, tem-se atualmente a Lei n. 13.988/2020, que estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente.

No art. 11 da Lei n. 13.988/2020 está prevista a possibilidade de celebração de transação com descontos em multas e juros tributários, porém também imprime uma condição: **que esses créditos sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.**

Nesses casos, em que situações peculiares do contribuinte denotam a baixa expectativa de recuperação do crédito, a transação se mostra um instrumento eficiente, na medida em que o Estado busca garantir algum quinhão do tributo devido. Ou seja, é justificável a redução de “custos” para viabilizar a arrecadação.

Isso porque, é plausível considerar que remir ou anistiar um crédito tributário classificado como de difícil recuperação ou irrecuperável não é propriamente uma renúncia de receita, uma vez que não há a livre e manifesta vontade de abdicar de um direito. No caso, o crédito está mais para perdido, de modo que abrir mão ou não do crédito surtirá o mesmo efeito: a não arrecadação.

Nesse ponto, o que separa a transação e a renúncia fiscal é o seguinte elemento: **o crédito ser recuperável, em razoável medida.**

Não se pode desconsiderar que a transação gera um tratamento tributário mais benéfico a determinados contribuintes e que, a depender do meio tributário utilizado, pode resultar em renúncia fiscal.

A jurisprudência converge no entendimento aqui defendido. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), em análise de auditoria que constatou a edição de lei municipal concessiva de descontos nas multas e juros tributários, recomendou ao respectivo ente federativo “*que observe, com rigor, as disposições do art. 14, da LRF, que*

*disciplina a renúncia de receitas, quando da edição de novos programas dessa natureza”.*<sup>4</sup>

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) enfrentou recentemente o problema em análise, tendo reconhecido a existência de vício de constitucionalidade em lei municipal que autorizava o Poder Executivo a realizar o parcelamento de débitos tributários sem incidência de juros e correção monetária. O referido Tribunal concluiu que a referida norma caracteriza “*patente renúncia de receita - isenção de correção monetária e juros no parcelamento de imposto - desacompanhada de estudo de impacto orçamentário no processo legislativo*”, em observância ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).<sup>5</sup>

Com efeito, a transação que gera um benefício de redução do débito tributário de forma discriminada pode sim ocasionar renúncia de receita. Porém, para a caracterização da renúncia de receita é necessário levar em consideração a real possibilidade de recuperação do crédito, de maneira a afastar a incidência dos mecanismos de controle previstos na CF e na LRF no caso em que o crédito tributário seja de difícil recuperação ou irrecuperável, assim como se denota da LC n. 174/2020 e da Lei n. 13.988/2020.

---

<sup>4</sup> TCE SP, TC-001436/026/11, Rel. Conse. Dimas Eduardo Ramalho, Primeira Câmara, Sessão de 30/07/2013.

<sup>5</sup> TJSP, ADI n. 2197983-75.2020.8.26.0000, Rel. Designado Evaristo dos Santos, Plenário, Sessão de 17/11/2021.

## 4. CRITÉRIOS PARA FISCALIZAR AS RENÚNCIAS FISCAIS

Como já dito inicialmente, as renúncias fiscais decorrerem de poder de tributar, que, via de consequência, afetam a obrigação tributária. Porém, os instrumentos de controle da tributação e da não tributação são distintos (CORREIA NETO, 2016).

O controle da tributação preocupa-se em definir o valor devido de um tributo, mediante instrumentos que aliem fatos gerados tributários a valores pecuniários exatos, com predominância das ciências jurídicas e contábeis.

De outro lado, o controle da não tributação tem perspectiva diversa, qual seja: identificar resultados e comportamentos que justifiquem o porquê de se “beneficiar” um contribuinte com a fuga da regra geral da tributação. Assim, a análise é mais ampla, já que está mais focada em examinar fatos jurídico-sociais. Por essa razão, o controle da não tributação está para além das ciências jurídicas e contábeis, envolvendo outros ramos, como economia, administração, educação e tecnologia.

A lei é resultado de atos pensados, não aleatórios. Logo, faz parte de uma estrutura normativa, por mais superficial que seja, a presença de dois elementos: **os meios utilizados** (como fazer) e **os objetivos** (o que se pretende). E esses elementos estão sujeitos a controle jurídico.

No caso das renúncias fiscais, os meios são aqueles dispostos no § 1º do art. 14 da LRF (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido/outorgado, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado) ou, ainda, os atos administrativos de concessão, como é o caso de despacho autorizativo emanado por de autoridade administrativa.

Já os objetivos são as razões de cunho social e econômico que justificam o tratamento fiscal diferenciado: a política pública, o setor, a atividade que se pretende estimular.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> “No caso dos incentivos fiscais, a questão da finalidade assume particular relevância. No modelo aqui proposto, consideramos que, detrás das regras jurídicas de incentivo, existem razões justificadoras, que dão sentido e orientam sua aplicação. Estão consubstanciadas em diretrizes – princípios jurídicos ou normas-

Segundo a doutrina, é possível avaliar as regras governança fiscal em dois eixos. O primeiro, que toma por base uma espécie de “regra-âncora”, com base nos objetivos de médio e longo prazo da política fiscal. O segundo, que visa verificar alguns aspectos mais objetivos da política fiscal, voltados para o cumprimento das regras operacionais, ou seja, questões de curto prazo. Assim, enquanto o primeiro foca em contextos de amplo impacto, como é a questão da sustentabilidade fiscal, o segundo foca em questões mais pontuais, em regras numéricas e procedimentais (SILVA; MORA, 2022).

Semelhante ao retrocitado método de avaliação, pode-se tomar por empréstimo a lógica das ciências econômicas, que distingue o foco da micro e da macroeconomia. A microeconomia preocupa-se em estudar comportamentos individuais dos agentes econômicos, de modo a observar como funcionam a oferta e a demanda na formação do preço no mercado, ou seja, como a relação entre os consumidores e produtores (empresas/empresários) influenciam na formação do preço de um bem ou serviço (VASCONCELLOS; GARCIA, 2018). De outro lado, a “*macroeconomia enfoca o comportamento da Economia como um todo, considerando variáveis globais*” (VASCONCELLOS; GARCIA, 2018, p. 77).

Conjugando tão somente esses elementos caracterizadores da micro e da macroeconomia, sugere-se a adoção dos critérios para a avaliação das renúncias fiscais com base em dois eixos: **microavaliação e macroavaliação**.

Num primeiro prisma, são consideradas questões afetas ao cumprimento das regras operacionais para a instituição, concessão e ampliação das renúncias de receita tributária e aos sujeitos diretamente envolvidos na relação (os órgãos gestores da política e os particulares que recebem incentivos fiscais), o que se denomina como **microavaliação**.

De outro ângulo, a avaliação buscará inferir os resultados da política pública que a renúncia fiscal visa promover, a relação de custo-benefício, o cumprimento dos objetivos

---

objetivos –, definem um estado de coisas a ser perseguido e servem de parâmetro para avaliação dos resultados produzidos.

Assim como as regras que justificam, as razões a que nos referimos fazem também parte de ordenamento jurídico e adquirem, portanto, força impositiva. Não nos referimos aos fins ou motivos ditos ‘extra’ ou ‘pré’ jurídicos, que não se incorporam à ordem jurídica e a priori não devem determinar interpretação e aplicação na prática jurídica, mas ao ‘conteúdo teleológico que já se encontra no interior do direito, incorporado aos princípios’, como assevera Eros Roberto Grau. [...] Os objetivos normativos são elementos jurídicos, assim como as regras que servem à sua consecução.” (CORREIA NETO, 2016, p. 33-34)

definidos na norma e os impactos socioeconômicos gerados para aqueles que, ao mesmo tempo, são os sujeitos indiretos da relação e figuram com os destinatários finais da política: a sociedade, em geral. Trata-se aqui da chamada **macroavaliação**.

Feito esse recorte, pode-se dizer que cada um desses critérios leva em consideração os diferentes aspectos de controle aos quais os Tribunais de Contas devem estar atentos, quais sejam aqueles dispostos no já citado art. 70 da CF/88: **legalidade, economicidade e legitimidade**.

#### **4.1 A microavaliação: foco na legalidade**

De início, pode-se dizer que a **legalidade** está no primeiro nível de controle administrativo, até mesmo porque a CF/88, em seu art. 37, a alçou ao *status* de um dos princípios regentes da Administração Pública.

Aliás, a ideia de legalidade se confunde com a ideia de controle da Administração. Ambas são frutos de um Estado de Direito e visam impor balizas para a atuação administrativa, inclusive em proteção de direitos individuais (DI PIETRO, 2019).

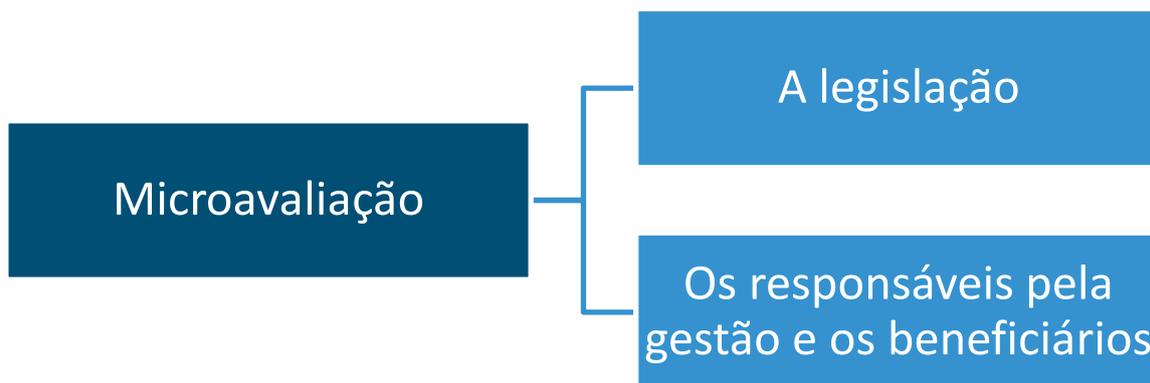
A teoria clássica da legalidade administrativa versa que os agentes públicos devem atuar dentro daquilo que está preconizado em lei, diferentemente de como ocorre na esfera privada, em que o particular pode fazer tudo aquilo que não é proibido por lei (MEIRELLES, 2016).

É preciso, todavia, ser razoável e pragmático na definição de um espaço de legalidade, de maneira que não seja contido ou restrito o suficiente para oprimir a capacidade criativa dos agentes públicos. Isso pois, a legalidade administrativa deve ser lida a partir de um direito sistêmico, de forma que as situações concretas serão regidas e resolvidas a partir do plexo normativo vigente (BINENBOJM, 2014).

Ou seja, agir de acordo com a legalidade administrativa não significa estar amparado em disposição normativa exauriente. Desse modo, **o controle da legalidade é o controle da conformidade da atuação da Administração Pública com o ordenamento jurídico, como um todo**.

Assim, na **microavaliação**, cujo foco é a **avaliação da legalidade**, cuida-se de analisar a conformidade da renúncia fiscal a partir de 02 (dois) parâmetros, quais sejam:

Gráfico 01 – Parâmetros da Microavaliação



Fonte: elaborado pelo autor

No **primeiro parâmetro (a norma)**, objetiva-se verificar se foram observadas as formalidades legais relacionadas os benefícios fiscais resultantes em renúncia de receita tributária. Dada a objetividade do parâmetro, é possível aqui elencar um passo a passo para a avaliação:

**1º passo** - É identificar na norma a existência dos elementos caracterizadores de uma renúncia fiscal, ou seja, cuida-se de investigar se a norma trata de benefício tributário *“que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”*, assim como dispõe o § 1º do art. 14 da LRF.

Este primeiro passo é importante, na medida em que, como já dito anteriormente, o rol de espécies de renúncias fiscais contidos na LRF não é exaustivo, de sorte que se faz necessário verificar a essência da sistemática tributária contida na norma, para que se possa realmente atestar se ela conduz ou não à renúncia de receita tributária.

**2º passo** - Após identificado que se trata realmente de renúncias fiscais, deve-se verificar se foram atendidos os requisitos legais para a sua instituição, concessão, validade e revogação, isto é:

- a) se foram mensuradas com base em parâmetros objetivamente definidos e confiáveis;

- b) se foram autorizadas por convênio interestadual e instituídas por lei em sentido estrito;
- c) se foram acompanhadas da estimativa de impacto financeiro e orçamentário;
- d) se foram corretamente elencadas nos demonstrativos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- e) se existe transparência das informações a elas atinentes;
- f) se foram contabilizadas, de acordo com as normas aplicáveis à contabilidade aplicada ao setor público;

No **segundo parâmetro** (*os responsáveis pela gestão das renúncias fiscais e os beneficiários*), o cerne da avaliação é a conformidade dos atos e das condutas a que se submetem os sujeitos diretamente envolvidos na relação (o gestor/agente público e o particular). Nesse caso, também é possível estipular os passos para a avaliação:

**1º passo** – Há de se examinar a conformidade na atuação dos órgãos gestores dos benefícios tributários. Esses órgãos, jurisdicionados dos Tribunais de Contas, devem prestar contas se estão de fato gerindo, acompanhando e monitorando corretamente as renúncias fiscais.

Há o fator de complementariedade entre este passo e os segundo passos dos parâmetros atinentes ao critério microavaliatório. Ou seja, cuida-se de verificar tanto o fazer da Administração Pública (se está cumprindo as formalidades legais – 2º passo do parâmetro anterior) quanto o seu dever de fiscalização (se está fiscalizando os beneficiários – 2º passo do presente parâmetro).

**2º passo** – Deve-se ater às obrigações objetivamente definidas na norma para cada beneficiário do incentivo, tais como: instalação do empreendimento na localidade; quantidade de empregos gerados e mantidos, inclusive com a destinação de percentual mínimo de mão-de-obra local; padrão salarial mínimo; massa salarial, estabelecimento de parcerias com produtores locais; incorporação de produtos locais ao ciclo produtivo; apoio à cultura local; apoio a práticas sustentáveis e prevenção a impactos negativos (como, por exemplo, a adoção de medidas de prevenção de impactos ambientais) etc.

Ou seja, **por meio dos passo a passos desse parâmetro é possível estabelecer o nexo de causalidade**, ou, noutras palavras, o vínculo entre as condutas dos agentes envolvidos e o resultado/efeito percebido, de modo que se permita individualizar a responsabilização.

Não dispensa lembrar que, segundo o § único do art. 70 da CF/88, estão sujeitos a prestar contas *“qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”* Dessa feita, uma vez observado que o particular, beneficiário de incentivo fiscal, agiu com dolo ou má-fé, descumprindo, por exemplo, as condicionantes necessárias para o gozo do tratamento tributário mais benéfico, pode ele ser responsabilizado perante o Tribunal de Contas, inclusive condenado a ressarcir o erário.

Essa exegese também é fruto da percepção que existe um compartilhamento, entre o Estado e os agentes privados, para a realização da política pública financiada pela renúncia fiscal, pressupondo certa “delegação” de atividades com fins constitucionais, do Estado para os particulares, de maneira que o controle deve recair tanto sobre quem executa de fato a atividade (o beneficiário da renúncia) quanto sobre quem a delega (o Estado, que tem o dever de acompanhar e fiscalizar a execução).

Então, uma vez que, mediante a microavaliação, foi identificada a desconformidade dos benefícios fiscais concedidos, há fundamento para que sejam invalidados, cassados ou suspensos.

Com efeito, nota-se que **os impactos da microavaliação são individuais**, não atingem outras pessoas que utilizam o mesmo incentivo fiscal, não focam no contexto geral da sociedade e nem deslegitimam a norma.

## **CRITÉRIO 01 – CARACTERIZAÇÃO E MENSURAÇÃO**

Como já visto anteriormente, o rol de espécies de renúncias fiscais contidos no § 1º do art. 14 da LRF não é exaustivo, de sorte que se faz necessário verificar a essência da sistemática tributária contida na norma, para que se possa realmente atestar se estão preenchidos os requisitos legais para a caracterização da renúncia de receita tributária, quais sejam: a) que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros

benefícios que correspondam a tratamento diferenciado; b) que presente a vontade do ente tributante competente em abrir mão da receita; c) que a desoneração tributária não decorra da própria estrutura de cálculo do tributo.

No mais, para a correta caracterização das renúncias fiscais, uma primeira medida necessária é instituir um mecanismo, um parâmetro, que permita identificar com segurança a tributação padrão, ou seja, um Sistema Tributário de Referência (STR).

Esse sistema, também denominado doutrinariamente de Estrutura Normal de Tributação (SURREY; MCDANIEL, 1976) ou Regime Tributário Geral (VILLELA, 2006), nada mais é que a definição de uma estrutura tributária “normal”.

É conhecendo o plexo de normas, de competências e de bases de incidência tributária que, a partir de uma metodologia objetiva, é possível identificar a ocorrência de um gasto tributário (renúncias fiscais), ou seja, as situações que desviam da estrutura tributária normal.

Nesse sentido, instituições internacionais, como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), recomendam aos entes que fazem uso dos gastos tributários a investirem em métodos transparente para a sua identificação e mensuração (OCDE, 2002; BID, 2009).

A literatura traz distintos enfoques para identificar o padrão de tributação. É possível destacar as duas principais: 1) a metodologia com enfoque conceitual; 2) a metodologia com enfoque normativo.

O enfoque conceitual é aquele baseado nas definições teóricas acerca das características dos tributos que fazem parte do sistema tributário de referência, de modo que se possibilite identificar as situações em que se afigura, ou não, com desvio do padrão de tributação (MELLO, 2016). Já o enfoque normativo/legal *“leva em conta dados da legislação tributária vigente como base para definir o sistema de referência, possibilitando a identificação dos gastos tributários em comparação àquele”* (MELLO, 2016, p. 141).

Sobre o assunto, aduz a Receita Federal do Brasil:

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 (BID 2009). O Brasil adotou o

enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada. A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e penalidades. (RFB, 2020, p. 8)

Apesar da prática de utilizar o enfoque normativo/legal como parâmetro para a identificação dos desvios classificados como gastos tributários, há certo consenso de que esse aspecto é imperfeito e precisa ser conjugado com regras e doutrinas multidisciplinares (do direito, da economia, da contabilidade etc.) para que, além da verificação da norma pela norma, seja possível identificar a essência do fato legalmente nominado como gasto tributário. Em outras palavras: não obstante a norma ser a base da identificação do gasto tributário, a forma não pode se sobrepôr à essência do fato tributário.

Uma das dificuldades no controle das renúncias fiscais está relacionada com a mensuração, haja vista a multiplicidade de fatores que influenciam no cálculo do *quantum* devido de um tributo.

Vale dizer, o TCE-PA há muito tempo já se preocupa com essa questão. Em julgamento de processo de fiscalização, realizado em 1996, que teve como escopo a análise das renúncias de receita, consignou-se que a Equipe de Auditoria não pode analisar a matéria na sua completude, pelo fato de o Fisco estadual “*não dispor de estudos voltados a quantificar o valor das concessões de incentivos fiscais outorgados pelo Estado, sobretudo em relação ao ICMS.*” (TCE-PA, Resolução n. 15.130/1996).

Como possível solução, a Receita Federal do Brasil (RFB) apresenta 03 (três) metodologias para mensurar as renúncias tributárias: a perda de arrecadação, o ganho de arrecadação e o gasto tributário equivalente. Transcreve-se abaixo os conceitos:

#### **1) Perda de arrecadação (*ex-post*)**

Esse é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE e consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Em síntese, simula 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 tipo de medição permite subsidiar os legisladores na tomada de decisão acerca da alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado.

## **2) Ganho de arrecadação (*ex-ante*)**

Quando o objetivo da medição é estimar o quanto poderia ser arrecadado no caso da supressão de um gasto tributário, o método empregado deve ser o ganho de arrecadação. Essa metodologia de cálculo considera o comportamento dos agentes econômicos que, face à majoração da tributação, alteram suas preferências, afetando suas decisões sobre consumo, poupança, investimento e oferta de trabalho. A eliminação de um gasto tributário que reduz a tributação de determinado bem pode induzir o contribuinte a alterar seu comportamento, migrando seu consumo para outros bens que ainda permanecem desonerados, reduzindo o consumo do bem onerado ou mesmo evadindo parte do tributo a maior. Para a análise da alteração do comportamento dos contribuintes é necessário o conhecimento das elasticidades das bases imponíveis às alterações na tributação. Como essas informações não são facilmente encontradas, a adoção deste método se torna mais limitado.

## **3) Gasto tributário equivalente**

Consiste na apuração do montante de recursos que seria necessário para substituir o gasto tributário por um subsídio ou por uma transferência e alcançar os mesmos objetivos atingidos pelo gasto tributário, mantendo-se o mesmo nível de bem-estar e sem afetar a situação orçamentária do Estado. (RFB, 2021, p. 13-14)

O órgão fazendário federal justifica a sua opção pelo método da “perda de arrecadação”, pelo fato de que a medição isolada das renúncias fiscais, sem considerar as alterações no comportamento do contribuinte caso não houvesse o benefício, é mais objetiva para o processo de elaboração do orçamento, haja vista que possibilita cotejar, de forma tempestiva e ampla, os gastos diretos e os indiretos, além de facilitar o dimensionamento da ação estatal por meio dos gastos tributários (RFB, 2021).

Portanto, a identificação da renúncia fiscal demanda que sejam observados os seus elementos nucleares de caracterização, com auxílio de um Sistema Tributário de Referência. Outrossim, a mensuração das renúncias fiscais depende da adoção de um critério objetivo, que considere qual seria a tributação caso a atividade não fosse beneficiada com um tratamento fiscal mais favorável.

➤ **ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 01**

Considerando a intenção de identificar os elementos de caracterização da renúncia fiscal, devem ser respondidas as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGALIDADE</b>	<b>Caracterização da renúncia fiscal</b>	<p><b>Q1.</b> O Estado do Pará instituiu um Sistema Tributário de Referência, que permita distinguir o padrão geral da tributação e as situações de desvio?</p> <p><b>Q2.</b> A norma (essencialmente tributária ou não) trata de uma das espécies de renúncias fiscais elencadas no formas previstas no § 1º do art. 14 da LRF ?</p> <p><b>Q3.</b> A norma (essencialmente tributária ou não) trata de redução discriminada de tributos ou contribuições, ou de outros benefícios que correspondam a tratamento tributário diferenciado, exigindo do beneficiário a manifestação expressa de vontade e do fisco o ato autorizado específico?</p> <p><b>Q4.</b> O benefício fiscal tem natureza de subsídio, concedidos a agentes econômicos na forma de auxílio financeiro como troca (devolução total ou parcial) pelo recolhimento do tributo?</p> <p><b>Q5.</b> O tratamento tributário diferenciado (que é mais benéfico só a certos contribuintes) foi instituído pelo próprio ente com Poder de Tributar?  <b>Nota:</b> este questionamento deve estar atrelado ao questionamento “<b>Q2 e Q3</b>”</p> <p><b>Q6.</b> A desoneração fiscal decorre do desvio do padrão da tributação ou faz parte da própria estrutura de apuração do tributo?</p> <p><b>Q7.</b> O Estado do Pará possui metodologia para a mensuração das renúncias fiscais, de acordo com a espécie do benefício fiscal concedido, definida objetivamente e divulgada em local de fácil consulta?</p>

## CRITÉRIO 02 – REQUISITOS PARA CONCESSÃO OU AMPLIAÇÃO

### A) *A autorização por convênio interestadual e a instituição por lei*

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

A referida regulação se dá por meio da LC n. 24/1975, a qual determina que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo as regras nela estabelecidas (art. 1º).

Por meio da LC n. 24/1975 (art. 2º) foi criado o órgão autorizativo da concessão de renúncias fiscais, atualmente denominado de Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

No § 2º do art. 2º da LC n. 24/1975 está estabelecido que a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados.

A finalidade da exigência é impedir a chamada “**guerra fiscal**”, definida como:

[...] expressão que vem sendo utilizada para conceituar a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. (ROSTAGNO, 2016, p. 41)

Não dispensa lembrar que a observância ao Convênio Confaz é tanto uma exigência a ser observada pelo Fisco (Estado), antes da concreta concessão de um incentivo fiscal quanto um elemento essencial para que o Poder Legislativo aprove a norma que internaliza esse incentivo, assim como os demais elementos previstos no art. 14 da LRF. É o que está ressaltado no voto do Min. Dias Toffoli, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n. 630705, nestes termos:

[...] o convênio é uma fase do processo legislativo das leis que concedem benefício fiscal em matéria de ICMS. **Para conceder a benesse, o Estado deve obter a autorização junto ao Confaz (convênio), para, posteriormente, editar lei específica, em sentido formal, disciplinando a matéria.** (STF, RE 630705 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 08-02-2013 PUBLIC 13-02-2013) (grifo nosso)

Mais recentemente, a tese foi confirmada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5929, *in verbis*:

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF, ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020, PUBLIC. 06-03-2020) (grifo nosso)

Em decorrência da declarada guerra fiscal, foi aprovada a LC n. 160/2017, que possibilitou a reinstauração dos benefícios fiscais concedidos sem a prévia autorização do Confaz.<sup>7</sup>

Em seu art. 1º, a LC n. 160/2017 prevê que, mediante convênio celebrado nos termos da LC n. 24/1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I - **a remissão dos créditos tributários**, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos sem Convênio Confaz, por meio de legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da LC n. 160/2017; II - **a reinstauração** dos referidos benefícios fiscais que ainda se encontrem em vigor.

Depois, o art. 2º da LC n. 160/2017 traz um quórum diferenciado para aprovação do convênio destinado à convalidação dos benefícios fiscais, qual seja o mínimo de: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

---

<sup>7</sup> “A LC n. 160/2017 representa uma tentativa de viabilizar uma saída ao grave impasse político, econômico e jurídico, conseqüente da generalizada e abusiva instituição de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, concedidos – à margem do ordenamento constitucional – por todos os entes estaduais da Federação brasileira, os quais, sistematicamente, têm sido declarados inconstitucionais pelo STF.

A ideia propulsora da iniciativa normativa foi solucionar ou, ao menos, mitigar a guerra fiscal interestadual, possibilitando uma transição aos atores envolvidos sem lhes impor maiores restrições ou conseqüências. De um lado, os Estados e o DF não sofreriam as sanções aplicáveis em decorrência do descumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais afrontadas. Por outro, os contribuintes não suportariam as repercussões de terem que honrar com prováveis passivos tributários, resultantes do não pagamento – total ou parcial – do ICMS incidente sobre suas operações e prestações desoneradas sem suporte normativo válido.” (SCAFF; DA SILVA; PEGADO, 2023, p. 158)

Quanto aos requisitos para a celebração do convênio, o art. 3º da LC n. 160/2017 dispõe que os Estados e o DF deverão: I - **publicar**, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que se pretende convalidar; II - **efetuar o registro e o depósito**, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes mencionados, a fim de que sejam publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Nessa toada, foi aprovado e celebrado, no âmbito do Confaz, o **Convênio ICMS n. 190/2017**<sup>8</sup>, cujas cláusulas trazem as mesmas disposições da LC n. 160/2017, bem como dispondo do modelo para que as unidades federadas publiquem, em seus respectivos diários oficiais, a relação com a identificação de todos os atos normativos relativos a benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A LC n. 160/2017, no § 6º do art. 3º, também determina que as unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária mencionado acima. Mas, em contrariedade, o Convênio ICMS n. 190/2017, em sua cláusula sétima, previu que as referidas informações teriam acesso reservado às administrações tributárias dos Estados e do DF.

Curiosamente, a LC em comento, em seu § 8º do art. 3º, também permitiu que as unidades federadas possam aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região.<sup>9</sup>

Já o art. 4º da LC n. 160/2017 fala expressamente que **não se aplicam os regramentos do art. 14 da LRF, que possam comprometer os procedimentos de convalidação dos**

---

<sup>8</sup> Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17). Acesso em: 28/03/2023.

<sup>9</sup> Ou seja, “criou verdadeira hipótese de extraterritorialidade (limitada por região) aplicada à possibilidade de reinstituição de benefícios fiscais reestabelecidos” (SCAFF; DA SILVA; PEGADO, 2023, p. 160).

**benefícios fiscais.** Assim, os créditos remidos não estão sujeitos às condicionantes estabelecidas nos incisos I e II do art. 14 da LRF, mas isso não significa que os benefícios ali previstos não devem constar nos demonstrativos da estimativa de renúncia de receita da LOA e da LDO.

É necessário dizer que a própria LC n. 160/2017 está sendo questionada no Supremo Tribunal Federal (STF) - *vide* ADI n. 5.902-, porém, até então, não foi julgada e a lei tem sido aplicada pelos entes federados. De todo modo, recentemente o STF enfrentou caso semelhante, no julgamento do RE n. 851.421, firmando a seguinte tese: *“é constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais”*.<sup>10</sup>

Ainda enquanto requisito de validade, conforme versa a CF/88, no § 6º do art. 150, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica pelo ente tributante competente.**

Ainda, o § 1º do art. 41 do ADCT reforça a legalidade estrita para tratar de renúncias fiscais, um vez que determinou que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deveriam reavaliar todos os incentivos fiscais de natureza setorial então em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis e considerando revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

No mesmo caminho, o CTN, no art. 97, I e II, prevê que somente lei pode instituir, extinguir, majorar e reduzir tributos.

**Isso significa dizer que, para o Estado renunciar o tributo, ele está submetido à estrita legalidade, tal qual exige-se para a instituição de um tributo** (art. 150, I da CF e art. 97, I e II do CTN). Trata-se, como já visto anteriormente, de consequência lógica de que no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e anverso de uma medalha.

---

<sup>10</sup> RE 851421, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-048 DIVULG 11-03-2022 PUBLIC 14-03-2022.

Pelo que foi exposto, resta observar que todo benefício ou incentivo fiscal deve atender aos requisitos constitucionais cumulativos de ser instituído por lei sem sentido estrito, com a prévia autorização mediante convênio interestadual aprovado por unanimidade no âmbito do Confaz, bem como, naqueles casos em que foram concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sejam remidos e reinstituídos na forma como dispõem a LC n. 160/2017 e o Convênio ICMS n. 190/2017.

### **B) Estimativa do impacto orçamentário e financeiro**

*“A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, é o que dispõe o art. 14 da LRF.*

A doutrina assim explica:

por estimativa do impacto orçamentário-financeiro deve-se entender a quantificação da queda na arrecadação de receitas, em valores aproximados, que resultará do implemento da renúncia (impacto financeiro), indicando-se a parte desse valor que já consta no orçamento em execução, bem como a origem dos recursos que irão ocorrer à diferença (impacto orçamentário), e ainda a forma como será compensada a redução de receitas nos anos fiscais subsequentes. (CALDAS FURTADO, 2021, p. 615.)

É importante salientar, o citado art. 14 da LRF, ao falar que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, dá azo à interpretação de que está referindo-se somente ao “conjunto de regras direcionadas ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos (projetos de lei e medidas provisórias) referentes à concessão de benefícios tributários” (OLIVEIRA, 2013, p. 851).

Todavia, há situações em que a incidência do art. 14 não se dá meramente pela lei, e sim pelo ato administrativo concessivo do incentivo ou benefício de natureza tributária. É o caso dos benefícios que tenham por finalidade estimular implantação de novos empreendimentos, de modo que a lei já pode ter sido instituída, mas o usufruto do benefício tributário dar-se-á somente tempos depois, quando efetivamente as empresas beneficiárias estiverem implantadas e funcionando na região (OLIVEIRA, 2013).

Ademais, a LRF não deixa claro se as informações relativas à estimativa de impacto

orçamentário-financeiro também devem constar na LOA ou na LDO. Apesar dessa lacuna, tratando-se de disposição que visa atestar o equilíbrio das contas públicas, é indubitável que essas informações são pertinentes a ambas as peças orçamentárias, de modo que é necessário que conste em pelo menos uma delas. Esse entendimento encontra respaldo no próprio texto do art. 14 da LRF, que, como já visto ao antes, ao falar em “**concessão ou ampliação**” não está se referindo somente à propositura da lei, mas também aos atos administrativos concretos de concessão ou ampliação de benefícios fiscais.<sup>11</sup>

Não dispensa lembrar que, a partir da Emenda Constitucional (EC) n. 95/2016, inseriu-se no texto constitucional o art. 113 do ADCT, também versando que “*A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser **acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.***”

Além do mais, sobreleva observar que o STF tem entendido que essa disposição do art. 113 do ADCT é de observância obrigatória por todas as unidades da federação (*vide* ADIs ns. 5.882/SC, 6.074/RO, 6.118/RO e 6.303/RR), sem embargo de entendimento doutrinário discordante.

Decerto é que se faz necessário reconhecer que o art. 113 do ADCT “*elevou a exigência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro ao texto constitucional, trazendo, por consequência, para o mesmo patamar também o debate jurídico sobre as renúncias fiscais*” (CORREIA NETO, 2022).

Essa exigência destina-se a proteger o equilíbrio orçamentário, que constitui princípio implícito da CF/88 e atende ao primado da responsabilidade na gestão fiscal, conforme está positivado no § 1º do art. 1º da LRF.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Como exemplo da aplicação desse entendimento, a LDO-PA do exercício de 2023, Lei estadual n. 9.649/2022, no inciso X do art. art. 12, fala que o Projeto de Lei Orçamentária de 2023 será constituído por “demonstrativo da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, resultante da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, indicando as medidas de compensação.”

<sup>12</sup> “Art. 1º [...]”

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

Esse equilíbrio orçamentário encontra sentido a partir de uma visão **sustentabilidade financeira**, ou seja, “*que afasta a ideia de mero ajuste contábil entre receita e despesa, e a questão da justiça intergeracional, pois se deve ter em mente não apenas o bem-estar da presente, mas também das futuras gerações.*” (SCAFF, 2014a, p. 3180)

Não há, também, um dispositivo legal específico que defina a metodologia de cálculo da estimativa de impacto em tela. A construção da metodologia deve levar em consideração a leitura sistemática dos dispositivos contidos na CF/88 e na LRF.

Nessa busca, colhe-se o ensinamento:

A estimativa deve ser acompanhada da devida e detalhada memória de cálculo. O art. 12 da LRF, mencionado em seu art. 14, exige que as previsões de receita estejam acompanhadas da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas.

[...]

A estimativa de impacto orçamentário-financeiro assume relevantíssima função nas decisões orçamentárias e normativas. É nesse ponto que a dicotomia “estimativa estática/estimativa dinâmica” assume importância. Esses termos referem-se aos termos em inglês *static scoring* e *dynamic scoring*.

[...]

Nas estimativas estáticas (ou convencionais) procura-se avaliar as prováveis mudanças no comportamento dos contribuintes cujos efeitos possam ser confiavelmente estimados, mas em tal metodologia não são considerados efeitos macroeconômicos decorrentes das alterações tributárias. [...] Estimativas dinâmicas são assim caracterizadas por considerarem efeitos macroeconômicos, como aumento do PIB, geração de empregos e aumento dos investimentos. São estimativas extremamente complexas, que requerem a construção de modelos econométricos sofisticados e caríssimos. No que se refere à estimativa dinâmica, pergunta-se por que os macroefeitos esperados não devem ser considerados nas estimativas de impacto orçamentário, uma vez que a legislação que afeta receitas e despesas é, em geral, aprovada tendo em mira melhorar o desempenho econômico (nacional, setorial, regional ou local)? (OLIVEIRA, 2013, p. 915-916)

Em continuidade ao arcabouço metodológico, a mesma doutrina diferencia a estimativa de renúncia da estimativa de impacto orçamentário-financeiro:

Ambas têm assumido o mesmo significado nas discussões sobre o assunto, porque ainda não se examinou com maior rigor, na doutrina e no processo legislativo-orçamentário, os problemas da metodologia, premissas e parâmetros empregados na elaboração de estimativas pertinentes a benefícios tributários. Essa discussão está em terceiro plano.

Considerando as possibilidades de realização de estimativas convencionais e dinâmicas, a estimativa de renúncia de receita é intrinsecamente convencional: trata-se de estimar a perda potencial de receita pela incidência das normas de exceção comparativamente à situação tributária anterior, de inexistência do benefício.

A estimativa do impacto orçamentário e financeiro é diferente. Pode resultar da combinação da estimativa de renúncia de receita com a estimativa de potenciais efeitos positivos dos benefícios econômicos derivados dos benefícios fiscais concedidos e com prováveis despesas necessárias à viabilização de certo programa de benefícios (pense-se nas obras de infraestrutura requeridas para instalação de empreendimentos atraídos por isenções de tributos). (OLIVEIRA,

Nessa toada, a análise do impacto financeiro-orçamentário deve, entre outros, atender ao que dispõe o art. 12 da LRF:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Assim sendo, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro demanda formatos diferentes, a depender da situação em que deve ser apresentada: I - se para estimar os impactos da instituição da norma autorizativa dos benefícios fiscais (enquanto pressuposto de validade), ou; II - se para estimar os impactos dos atos concessivos concretos dos benefícios fiscais (como pressuposto formal de apresentação da LDO ou da LOA).

A primeira visa predizer os impactos decorrentes da política de renúncias fiscais. Essa análise demanda a verificação de alguns aspectos que ultrapassam o exame de conformidades (legais e contábeis), **equivalendo a uma análise prognóstica de custo-benefício e custo-efetividade da política pública que se pretende implementar.**

Nesse sentido, alguns manuais especializados, como o guia prático de análise *ex ante* de políticas públicas, elaborado pelo Governo Federal, que estabelece os critérios de aferição da adequação orçamentária de financeira de gastos com políticas públicas, dispondo que a proposta de criação, expansão e aperfeiçoamento da ação governamental que implique aumento de despesas ou renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia deve ser acompanhada de diversas informações, conforme transcrito abaixo:

1) Indicação do programa (temático ou de gestão) do PPA ao qual a despesa proposta está associada, bem como breve explicação de como ela contribuirá para o atingimento de seus objetivos e metas.

2) Indicação do caráter obrigatório ou discricionário da despesa: a) em se tratando de despesa de caráter obrigatório, informar a legislação que a respalda, bem como os critérios, os parâmetros e a metodologia utilizados para o cálculo do valor da despesa; e b) em se tratando de despesa discricionária, 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.

3) Indicação das fontes de financiamento da despesa, destacando principalmente se há previsão de utilização de: a) recursos do Tesouro Nacional; b) receita própria; c) recursos provenientes de operações de crédito; e d) recursos oriundos de outras fontes.

- 5) Apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, informando, de forma clara e detalhada, as premissas e as metodologias de cálculo utilizadas, inclusive: a) se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na LDO; b) simulação que demonstre o impacto da despesa com a medida proposta, detalhada, no mínimo, por elemento de despesa e, no caso de despesa com pessoal, destacando ativos e inativos; c) se, além da despesa finalística da política pública, existe previsão de aumento de despesas administrativas, de pessoal etc., necessárias para a sua implementação; d) se as medidas de compensação foram consideradas na proposta que implique renúncia de receitas ou benefícios de natureza financeira e creditícia; e e) demonstração da origem dos recursos para seu custeio, quando se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado.
- 6) Apresentar declaração de que a medida tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com o PPA e com a LDO.
- 7) Efetuar análise de potenciais riscos fiscais da proposta – como a geração de passivos contingentes, crescimento da população beneficiária do programa além do previsto, cláusulas de reajuste dos benefícios acima da inflação, riscos de judicialização etc. – que possam suscitar futuros aportes não previstos de recursos orçamentários.
- 8) Informar se a política pode gerar impactos cruzados em outras rubricas orçamentárias, tais como aumento ou redução de outra despesa, ou elevação da arrecadação. (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018, p. 121)

Adicionalmente, em outra pesquisa, agora de cunho jurídico, são enumerados diversos critérios com essa mesma finalidade:

- II. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem, portanto, ser baseadas em informações e dados confiáveis e fundadas em metodologia técnica e cientificamente consagrados.
- III. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar claramente as premissas técnicas e políticas em que a proposição legislativa se baseia.
- IV. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem estar acompanhadas da devida e detalhada memória de cálculo.
- V. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem explicitar com clareza e maior detalhamento possível a metodologia aplicada, as premissas escolhidas e os resultados, como decorrência dos incisos do art. 4º, Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/11.
- VI. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem demonstrar com clareza e maior aproximação possível o efeito, inclusive regionalizado, da concessão do benefício em questão na arrecadação (renúncia de receita).
- VII. As estimativas devem indicar o impacto orçamentário-financeiro no exercício que o benefício entrar em vigor e nos dois subsequentes, como decorrência do art. 14 da LRF.
- VIII. As estimativas devem demonstrar com clareza se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.
- IX. As estimativas e estudos de impacto orçamentário-financeiro devem conter, as manifestações dos representantes dos órgãos competentes para tratar de cada questão, reduzindo-as a termo nas respectivas Atas de Reunião.
- X. As estimativas de impacto devem aferir e explicitar as normas técnicas e legais, considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante macroeconômico, como decorrência do art. 12 da LRF.
- XI. As estimativas de impacto devem verificar e explicitar a quantidade de empresas que atuam no setor beneficiado, apontando as consequências do benefício para a livre concorrência, em especial no que se refere às empresas de

menor porte.

XII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser consideradas e estar em alinhamento com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma vez que a lei instituidora do benefício é uma alteração na legislação tributária (decorrência do art. 165, §5º da Constituição da República de 1988).

XIII. As estimativas de impacto orçamentário-financeiro de cada concessão de benefício fiscal devem estar integradas e alinhadas ao Projeto de Lei Orçamentária Anual em virtude do que dispõe o art. 165, §6º da Constituição da República de 1988, ou seja, as estimativas de impacto são essenciais para que a LOA se faça acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

XIV. Mesmo nos chamados benefícios fiscais de custo zero ou sem alegada renúncia de receita, a realização de estimativas prévias de impacto é essencial para verificar, no caso concreto, se efetivamente não há renúncia de receita. Antes da realização dos estudos, simplesmente, não há como garantir com certeza ou grande probabilidade e segurança a ausência de impactos. (REIS, 2021, p. 190-191)

A partir desses lições, depreende-se que, enquanto suporte para a instituição de gastos tributários (renúncias fiscais), a indicação do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes (ou seja, 03 anos), deve demonstrar:

- 1) O motivo pelo qual o gasto tributário pretendido se justifica, com a definição das metas, dos objetivos e dos impactos, bem como com a indicação e quantificação do público-alvo (*vide* CRITÉRIO 07).
- 2) Análise prévia de custo-benefício, com base nas alternativas disponíveis para a realização da política (*vide* CRITÉRIO 06).
- 3) As premissas e a metodologia de cálculo utilizadas, de forma clara e detalhada, inclusive observando as normas técnicas e legais e considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do desenvolvimento econômico e social, ou de qualquer outro fator relevante.
- 4) Se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na LDO, bem como se, a médio e longo prazo, não comprometerão as despesas necessárias para efetivar direitos fundamentais.
- 5) Se foram consideradas as medidas de compensação, apresentando justificativa no caso de não adoção.
- 6) O efeito regionalizado da renúncia, que possibilite a redução de desigualdades.
- 7) A indicação do programa do PPA ao qual o gasto tributário está associado, explicando como ele contribuirá para o atingimento de seus objetivos e metas.

- 8)** Manifestações dos órgãos que ficarão responsáveis pela implementação, funcionamento e acompanhamento da política pública;
- 9)** A análise de potenciais riscos fiscais da proposta, que possam suscitar futuros aportes não previstos de recursos orçamentários.
- 10)** Informação se a política pode gerar impactos cruzados em outras rubricas orçamentárias, tais como aumento ou redução de outra despesa, ou elevação da arrecadação.
- 11)** A previsão de cláusula de caducidade (vigência da política) e a definição dos prazos para monitoramento e para avaliação da política pública.
- 12)** A forma como a política pública deve ser avaliada, estabelecendo os indicadores econômicos e/ou sociais aplicáveis.

Além disso, é recomendável *“levantar e analisar regularmente as diferenças entre o impacto real e a estimativa, dando transparência a tais informações e apresentando medidas de compensação em caso de a renúncia de receita ser superior à estimativa do impacto orçamentário-financeiro”* (TCU, 2022, p. 152). Isso visa, além de transparência, permitir a revisão do desenho da política pública quanto ao custo-benefício, aos resultados e aos impactos esperados.

No que concerne à segunda situação, que trata dos impactos das atos concretos de concessão de benefícios fiscais, é suficiente a disposição nas peças orçamentárias dos efeitos das renúncias fiscais estimadas em relação à receita prevista, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, acompanhada da memória de cálculo e da identificação dos parâmetros técnicos utilizados, de forma que seja respeitada a correspondência entre a origem da receita (por exemplo: uma receita de capital não pode ser parâmetro para efeitos de renúncia fiscal; uma receita de taxa não importa para fins de renúncias de impostos).

Portanto, viu-se que, com base na LRF e no ADCT da CF/88, a demonstração do impacto orçamentário e financeiro condição indispensável para a aprovação de normas que instituem renúncias fiscais, bem como quanto é desejável que componha os quadros demonstrativos da estimativa da renúncia de receita da LOA e da LDO, quanto aos atos concretos de concessão.

### C) *Demonstrativos da LDO e da LOA*

Dispõe o § 2º do art. 165 da CF/88:

Art. 165 [...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

**A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)** é fundamental no processo de planejamento orçamentário, introduzido pela CF/88, no intuito de, principalmente, *“construir um elo entre as leis do plano plurianual e do orçamento anual e ordenar a maior participação do Poder Legislativo na elaboração dos orçamentos anuais”* (AFONSO; GIOMI, 1992, *apud* OLIVEIRA, 2013, p. 342).

Como visto acima, o § 2º do art. 165 da CF/88 versa que a LDO *“disporá sobre as alterações na legislação tributária”*. O art. 14 da LRF, por sua vez, fala que a concessão ou ampliação benefícios fiscais que resultem em renúncia de receita deverá *“atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias”*.

Dessa forma, *“o primeiro passo é incluir na lei de diretrizes orçamentárias a previsão de que a legislação tributária será alterada no sentido de conceder o correspondente benefício fiscal”* (CALDAS FURTADO, 2021, p. 564). Exemplificando: para que se implemente uma renúncia no ano de 2023, a LDO do exercício de 2023 (aprovada em 2022) já devia prever a alteração da norma tributária que autoriza essa implementação.

No mais, a LDO é integrada por um Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (§ 1º do art. 4º da LRF).

No referido Anexo, a LDO deve trazer um demonstrativo das renúncias fiscais que se pretende conceder ou ampliar, cujo efeito deve considerar o exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (LRF, art. 4º, § 1º e art. 14).

O sobredito demonstrativo das renúncias fiscais deve evidenciar o atendimento a um dos seguintes requisitos: a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada

na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (inciso I do art. 14 da LRF); b) estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, de jeito que os benefícios fiscais só entrarão em vigor quando implementadas as medidas de compensação referidas (§ 2º e inciso II do art. 14 da LRF).

No tocante aos citados mandamentos, a doutrina explica que a finalidade “*é prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, evitando que a aprovação de benefícios fiscais leve à impossibilidade de se cumprir o quanto disposto na peça orçamentária*” (HENRIQUES, 2009, p. 90), tudo como expressão de **neutralidade fiscal**.

Não dispensa lembrar, discutiu-se no STF a constitucionalidade do art. 14, II da LRF. Impugnava-se, por meio da ADI n. 2238, que o citado dispositivo da LRF violava o princípio federativo. De toda sorte, a Corte Constitucional julgou improcedente tal alegação, ressaltando que:

3.5 O art. 14 da LRF se destina a organizar estratégia, dentro do processo legislativo, de tal modo que os impactos fiscais de projetos de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários. A democratização do processo de criação de gastos tributários pelo incremento da transparência constitui forma de reforço do papel de Estados e Municípios e da cidadania fiscal. (STF, ADI 2238, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 31-08-2020 PUBLIC 01-09-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020)

Vê-se, mais uma vez, a importância que o legislador dá para as receitas públicas, demandando neutralidade fiscal da política de renúncias fiscais, já que exige dos entes tributantes a **demonstração da ausência de prejuízo fiscal em virtude da perda arrecadatória que essas renúncias ocasionam**, seja porque elas já foram consideradas na estimativa de receita e não afetarão as metas fiscais seja porque elas serão compensadas pelo aumento da tributação em outras áreas.

No que concerne à **Lei Orçamentária Anual (LOA)**, ela pode ser definida conceitualmente como um “*instrumento legislativo que instrumentaliza, na perspectiva jurídica, o Orçamento Público anual de cada um dos entes federativos, determinando, com base no PPA e na LDO, a execução das despesas e a previsão das receitas públicas*” (MARTINS, 2013, p. 989).

A questão das renúncias fiscais na LOA tem tratamento normativo tanto no plano constitucional quanto no plano infraconstitucional. A LRF robusteceu ainda mais o planejamento orçamentário, por intermédio da inclusão de um anexo com o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais.

No seu art. 5º, a LRF estabelece que a LOA deve ser elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual (PPA) e com a LDO.

Segundo o § 6º do art. 165 da CF/88, o projeto de lei orçamentária anual deve conter um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, previsão esta ratificada no inciso II do art. 5º da LRF.<sup>13</sup>

Uma das funções do demonstrativo regionalizado das renúncias de receita é concretizar o objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III da CF/88), por meio da distribuição desses gastos tributários que atenda aos preceitos da equidade fiscal. Não basta que referido demonstrativo regionalizado traga somente os percentuais de representatividade das renúncias fiscais em relação à receita total do Estado. Ele deve conter uma análise pormenorizada do “efeito” que as renúncias fiscais causam nas regiões, como, por exemplo, a relação entre as receitas concedidas para cada região e eventual incremento arrecadatório causado, ou a relação entre o percentual de distribuição das renúncias fiscais e o percentual de participação de cada região no Produto Interno Bruto (PIB) estadual.

É preciso, portanto, que o demonstrativo de renúncias fiscais da LOA possa evidenciar se a política fiscal coaduna com o preceito de redução de desigualdades (inter)regionais e se o governo adotou providências no sentido de compensar a perda das receitas decorrente dos benefícios fiscais concedidos.

Outra exigência da LRF (art. 5º, II e art. 14, II), é que na LOA sejam informadas as medidas de compensação decorrente da concessão das renúncias de receita.

---

<sup>13</sup> Vale lembrar, o presente referencial não abrange os benefícios não tributários.

## ➤ ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 02

Considerando a intenção de identificar a regularidade da instituição e concessão das renúncias fiscais, faz-se necessário responder as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGALIDADE</b>	<b>Requisitos para concessão ou ampliação</b>	<p><b>Q1.</b> As renúncias fiscais foram precedidas de autorização por convênio, com aprovação unânime pelos representantes dos Estados e do Distrito Federal no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)?</p> <p><b>Q2.</b> As renúncias fiscais vigentes, em todas as suas modalidades, foram instituídas por lei em sentido estrito, que regule exclusivamente a sua concessão?</p> <p><b>Q3.</b> O projeto de lei, que culminou com a instituição da renúncia fiscal, foi acompanhado da autorização pelo Confaz, por meio de convênio?</p> <p><b>Q4.</b> Caso as renúncias fiscais tenham sido instituídas em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e na LC n. 24/1975, inclusive as que por esse motivo foram declaradas inconstitucionais, houve a remissão dos créditos tributários decorrentes e a reinstituição dos benefícios tributários, de acordo com os regramentos estabelecidos na LC n. 160/2017?</p> <p><b>Q5.</b> As renúncias fiscais reinstituídas, de acordo com os regramentos estabelecidos na LC n. 160/2017, constam nos demonstrativos da estimativa da renúncia de receita da LOA e da LDO.</p> <p><b>Q6.</b> A proposição legislativa, que culminou com a instituição da renúncia fiscal, foi acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes?</p> <p><b>Q7.</b> A estimativa do impacto orçamentário-financeiro possibilita inferir os efeitos fiscais, econômicos e sociais da política, a partir dos seguintes par:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» O motivo pelo qual o gasto tributário pretendido se justifica, com a definição das metas, dos objetivos e dos impactos, bem como com a indicação e quantificação do público-alvo.</li><li>» Análise prévia de custo-benefício, com base nas alternativas disponíveis à realização da política.</li><li>» As premissas e a metodologia de cálculo utilizadas, de forma clara e detalhada, inclusive observando as normas técnicas e legais e considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do desenvolvimento econômico e social, ou de qualquer outro fator relevante.</li></ul>

### Requisitos para concessão ou ampliação

- » Se as medidas foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na LDO, bem como se, a médio e longo prazo, não comprometerão as despesas necessárias para efetivar direitos fundamentais.
- » Se foram consideradas as medidas de compensação, apresentando justificativa no caso de não adoção.
- » O efeito regionalizado da renúncia, que possibilite a redução de desigualdades.
- » A indicação do programa do PPA ao qual o gasto tributário está associado, explicando como ele contribuirá para o atingimento de seus objetivos e metas.
- » Manifestações dos órgãos que ficarão responsáveis pela implementação, funcionamento e acompanhamento da política pública;
- » A análise de potenciais riscos fiscais da proposta, que possam suscitar futuros aportes não previstos de recursos orçamentários.
- » Informação se a política pode gerar impactos cruzados em outras rubricas orçamentárias, tais como aumento ou redução de outra despesa, ou elevação da arrecadação.
- » A previsão de cláusula de caducidade da política (vigência) e a definição dos prazos para monitoramento e avaliação.
- » A forma como a política pública deve ser avaliada, estabelecendo os indicadores econômicos e/ou sociais aplicáveis.

**Q8.** São divulgadas as estimativas de impacto orçamentário-financeiro?

**Q9.** São realizadas (re)avaliações periódicas do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais, no sentido de verificar as diferenças entre os valores estimados e os valores efetivamente renunciados?

**Q10.** Caso a (re)avaliação do impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais indique diferenças significativas entre os valores estimados e os valores efetivamente renunciados, são indicadas as prováveis causas e a necessidade de revisão do desenho da política quanto ao custo-benefício, aos resultados e aos impactos?

**Q11.** Há previsão na LDO de alteração da legislação tributária estadual, no sentido de conceder ou ampliar correspondente renúncia fiscal?

**Q12.** O Anexo de Metas Fiscais da LDO contém demonstrativo da estimativa das renúncias fiscais que se pretende conceder ou ampliar, cujo efeito deve considerar o exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes?

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
	<b>Requisitos para concessão ou ampliação</b>	<p><b>Q13.</b> O demonstrativo da estimativa das renúncias fiscais indica o atendimento a das seguintes condições:</p> <p>a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (inciso I do art. 14 da LRF);</p> <p>b) estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.</p> <p><b>Q14.</b> Em caso de opção pelas medidas de compensação, foi observado que os benefícios fiscais instituídos só deveriam entrar em vigor após a implementação das referidas medidas?</p> <p><b>Q15.</b> A estimativa de receita da LOA considerou as renúncias fiscais, observando as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e sendo acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas?</p> <p><b>Q16.</b> A LOA contém demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária?</p> <p><b>Q17.</b> O demonstrativo regionalizado das renúncias fiscais traz elementos que permitam inferir se a política busca reduzir desigualdades entre as regiões do Estado?</p>

## CRITÉRIO 03 – TRANSPARÊNCIA

### *A) Fundamentos da transparência*

Partindo princípio de que as “coisas” do Estado são públicas (*res publica*) e de que Estado Democrático de Direito garante instrumentos de controle do poder político, a transparência pública é regra constitucional, de *status* principiológico, para garantir o direito à informação e para viabilizar o controle social, enquanto forma de participação do cidadão nas escolhas políticas em prol da sociedade (BITENCOURT, 2019).

A CF/88 consagrou, desde seu texto originário, princípio da publicidade como diretriz basilar da Administração Pública, tal como consta no seu art. 37. Todavia, viu-se que a publicidade, ali prevista, não raras vezes era interpretada com o mero ato formal de publicação de atos em imprensa oficial, revelando-se insuficiente para garantir o direito fundamental à informação (CF, art. 5.º, XIV). Então, a doutrina e a jurisprudência passaram a consagrar a transparência dos atos da Administração Pública como elemento indissociável do Princípio da Publicidade.

Há de se fazer algumas distinções entre vocábulos que corriqueiramente são aplicados como sinônimos, tais como: publicação, publicidade e transparência. A **publicação** é materializada pela simples divulgação oficial de atos de governo, por meio de imprensa gráfica ou da internet, além de constituir um pressuposto de validade de decisões desse governo. A **publicidade** seria o mesmo que publicizar. Consiste na ampla difusão de informações governamentais de interesse da sociedade. Então, publicidade ou publicizar vai muito além do que a mera publicação de atos. Já a **transparência** corresponde a outra tessitura do princípio da publicidade, na medida em que, ao contrário da difusão de informações, a transparência prima em dar acesso para a sociedade de todo e qualquer ato ou documento público (SCAFF, 2018).

O princípio da transparência, incutido culturalmente nas civilizações democráticas, demanda que *“a Administração Pública aja de modo a nada ocultar, suscitando a participação fiscalizatória da cidadania, na certeza de que nada há, com raras exceções constitucionais, que não deva vir a público”* (FREITAS, 1999, p. 56).

Entre diversas nuances desse princípio garantidor do Direito à Informação está a Transparência Fiscal, que, segundo conceitua Torres (2009, p. 555), *“sinaliza no sentido*

*de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade” e, apesar de não estar explícito na Constituição de 1988, ela “impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais”.*

A Transparência Fiscal é subprincípio do Princípio da Responsabilidade Fiscal, também denominado de *accountability*, o qual, dentre diversos significados, tem forte relação com uma gestão eficiente, transparente e incumbida do dever de prestar contas aos órgãos de controle e à sociedade (TORRES, 2009).

Nesse caminho, O § 1º do art. 1º da LRF dispõe expressamente que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente tanto com relação às receitas e despesas quanto com relação às renúncias de receitas, a fim de que seja preservado o equilíbrio das contas públicas.

Em termos legislativos, o marco da transparência fiscal se deu com o advento da LC n. 131/09, com alterações promovidas pela LC n. 156/2016. Essas normas promoveram alterações na LRF, visando adequar o acesso à informação sobre a gestão financeiro-orçamentária ao atual estágio tecnológico da sociedade contemporânea, exigindo expressamente que o Poder Público dê amplo acesso as informações através de meios eletrônicos (internet).

Pouco tempo depois, avançou-se mais ainda quanto ao princípio da transparência, por meio da Lei n. 12.527/2011, também chamada Lei de Acesso à Informação (LAI). Dentre diversas previsões, está disposto no seu art. 3º que os procedimentos nela previstos destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e como diretrizes: a) a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; b) a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; c) a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; d) o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; e) o desenvolvimento do controle social da administração pública.

A LAI ainda reforça o dever do Estado de garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara

e em linguagem de fácil compreensão (art. 5º), cabendo aos órgãos e entidades do poder público assegurar o amplo acesso à informação e sua divulgação (art. 6º, I).

Em se tratando do acesso à informação mediante procedimentos objetivos e ágeis, a literatura indica que a transparência é considerada eficiente quando a informação pode ser acessada com o mínimo de cliques, sendo classificada como boa quando o conteúdo pode ser acessado em até 03 (três) cliques (ARAÚJO, 2020).

O acesso à informação de que trata esta LAI compreende, entre outros, os direitos de obter: informação contida em registros ou documentos, produzidos ou acumulados por seus órgãos ou entidades, recolhidos ou não a arquivos públicos; informação produzida ou custodiada por pessoa física ou entidade privada decorrente de qualquer vínculo com a Administração Pública; bem como os atinentes à utilização de recursos públicos, à implementação, ao acompanhamento e aos resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, incluídas as metas e os indicadores (art. 7º).

Assim, não basta a simples divulgação desses dados na internet, pois, segundo a LRF e a LAI, passou-se a exigir a divulgação das informações em “**versões simplificadas**” e “**pormenorizadas**”, ou seja, é preciso que os instrumentos de planejamento e de orçamento sejam divulgados em **linguagem simples**, de entendimento a qualquer cidadão, além do **máximo detalhamento** quanto possível dos dados fiscais.

Ocorre que, **quando se trata de renúncias fiscais**, diversas pesquisas realizadas no âmbito de diferentes unidades da federação constatam que **o tema é permeado de opacidade**. Por exemplo, uma delas constatou que essa opacidade decorre, dentre outras razões, de limitações supostamente impostas pelo CTN e de que muitos entes acreditam que a transparência fiscal é considerada “cumprida”, com a simples disponibilização de um portal com dados relacionados à receita e à despesa. (RITTER *et al*, 2017)

Outra pesquisa, cujo foco foi a análise das renúncias fiscais em Municípios Brasileiros com mais de 500 mil habitantes, constatou: “(i) baixa adequação da transparência e dos controles; (ii) baixa contabilização das transações; (iii) baixa transparência nos portais de informação, e (iv) não conformidade das Prefeituras Municipais às regras legais” (CABELLO; AZEVEDO, 2020, p. 83).

No contexto da Amazônia paraense, o diagnóstico não é diferente. É o que consta na pesquisa abaixo:

Diagnostica-se, por fim, que a despeito da louvável percepção da necessidade de medidas de desenvolvimento local a serem tomadas pelo Estado do Pará, a histórica gestão desses incentivos vem sendo errática, posto que lastreada em medidas sabidamente inconstitucionais, o que se agrava diante da **falta de transparência acerca das razões de concessão dos benefícios; bem como da opacidade sobre o controle dos resultados desejados, sem embargo, além do mais, da obscuridade dos custos associados às renúncias de receitas, cenário que nos faz concluir, que, de fato, os benefícios fiscais atuais no Pará não atendem aos ditames de transparência** e segurança jurídica demandados pela responsabilidade fiscal. (OLIVEIRA; PAUL; MESQUITA, 2021, p. 452). (grifo nosso)

Resta claro, portanto, que **um dos principais problemas das renúncias fiscais a ser enfrentado é a questão da falta de transparência.**

Isso muito decorre do fato de que as renúncias fiscais costumam ser geridas “*fora do processo orçamentário*”, ou seja, fora do fluxo tangível de entrada e saída de recursos, o que vem servindo de escusa para uma generalizada ausência de transparência (SANTA HELENA, 2009).

De todo efeito, é inquestionável a essencialidade da transparência, pois “*o acesso a melhores dados, pode influenciar o processo político e o debate democrático e orientá-los numa direção mais favorável ao interesse geral*” (PIKETTY, 2014, p. 858).

### ***B) Não cabimento do sigilo fiscal aos benefícios tributários***

A CF/88 concebe a informação como direito fundamental de todos, proclamando, nesse caminho, a publicidade dos atos do Poder Público como regra, ao passo que o sigilo deve ser aplicado como exceção e somente nos casos em que a segurança da sociedade ou do Estado assim demandar (art. 5º, XXXIII).

Todavia, é sabido que a própria CF/88 preconiza o direito à inviolabilidade da intimidade, da vida privada e das comunicações de dados (art. 5º, X e XII), também como preceito fundamental limitador da publicização de informações que o Estado tenha em seu poder, o que, para alguns renomados doutrinadores, faz reconhecer o sigilo fiscal como um verdadeiro princípio constitucional albergado por cláusula pétrea (SCAFF, 2011).

Estudos apontam que **entre as principais razões para a opacidade das renúncias fiscais está a alegação de sigilo fiscal** (RITTER *et al*, 2017). Mas, como será abordado, tal justificativa não possui respaldo no ordenamento jurídico vigente.

O sigilo fiscal está disciplinado no Código Tributário Nacional, que em seu art. 198, estabelece que **“é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.”**

Esse dispositivo, enquanto exceção ao direito de revelação, não pode ser usado indiscriminadamente, mas tão somente nas mais restritas hipóteses legais, as quais devem ser interpretadas de forma restritiva (SCAFF, 2011).

No mais, por tudo o que já foi exposto quanto ao apreço republicano pela publicidade e transparência, bem como pelo fato de que as renúncias fiscais constituem verdadeiros gastos públicos (ainda que indiretos)<sup>14</sup>, ou seja, instrumentos próprios do Direito Financeiro<sup>15</sup>, não há aqui o que se falar em sigilo fiscal ou sigilo de dados tributários.

De mais a mais, a LC n. 187/2021 inseriu dispositivo no CTN, prevendo expressamente que **“não é vedada a divulgação de informações relativas a: incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”** (art. 198, § 3º, IV do CTN).

Não resta mais dúvida, portanto, que não se pode invocar qualquer tipo de sigilo sobre as renúncias fiscais dadas a empresas, confirmando, outrossim, que não tratam de informações tributárias dos contribuintes, mas sim de informações financeiras do Estado.

---

<sup>14</sup> E na qualidade de gasto público, de acordo com Mesquita (2016, p. 61), *“a publicidade só pode ceder diante de um perigo real à segurança nacional, jamais em nome da privacidade”*, de forma que, *“constatada a realização de despesas sigilosas que não possuem este caráter, tanto o Tribunal de Contas quanto o Parlamento possuem o dever de reclassificá-las, tornando-as públicas de imediato”*.

<sup>15</sup> Conforme balizas da doutrina, as renúncias fiscais *“representam instrumentos de natureza financeira, devendo ser transparentes e claros, tanto na sua constituição quanto em relação aos seus efeitos na economia”* (CAVALCANTE, 2017, p. 214).

### **C) Parâmetros de transparência das renúncias fiscais**

Considerando o objetivo de atestar se as renúncias fiscais são geridas de forma transparente, tomou-se como parâmetro o substrato de informações sobre o tema, em normas e materiais bibliográficos, dentre os quais é possível citar os principais: Lei de Responsabilidade Fiscal; Lei de Acesso à Informação; o Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) dos Estados e Distrito Federal, divulgado pela organização não-governamental “Transparência Internacional”; a Resolução n. 06/2016 da Atricon; a Nota Recomendatória n. 01/2023 da Atricon; o Referencial de Controle de Benefícios Tributários do TCU; estudos de organismos internacionais, como a *International Budget Partnership (IBP)*, o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Mundial e a Organização das Nações Unidas (ONU).

De início, cumpre observar o que dispõem os arts. 48 e 48-A da LRF.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e (...)

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (grifos nossos)

No tocante à LAI, além dos requisitos de disponibilização das informações em procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (art. 5º), faz-se necessário observar o que diz o seu art. 8º:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas

competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo:

[...]

V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e

VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;

III - possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;

IV - divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação da informação;

V - garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;

VI - manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;

VII - indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e

VIII - adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008.

Em estudo conjunto entre o FMI, a OCDE, o Banco Mundial e a ONU foi abordado que a transparência deve ser dada a partir dos aspectos legal, econômico e administrativo.

- **Legal:** os incentivos fiscais devem estar embasados em leis tributárias relevantes.
- **Econômica:** a justificativa para os incentivos fiscais deve ser claramente explicitada para permitir um debate público sobre as prioridades políticas do país. Os custos e benefícios de um esquema de incentivos devem ser avaliados *ex-ante* e *ex-post*, com base em premissas e metodologias claramente definidas, e as avaliações publicadas.
- **Administrativa:** os critérios de qualificação devem ser claros, simples, específicos e objetivos, de forma a reduzir o poder discricionário dos funcionários que concedem os incentivos. O processo de tomada de decisão deve ser aberto e uma lista de incentivos concedidos deve ser publicada. (FMI *et al*, 2015, p. 24) (tradução nossa)

Ademais, a Resolução n. 06/2016 da Atricon, que estabelece diretrizes para a fiscalização das receitas e renúncias de receitas, orienta que seja verificado:

16.60 Se há publicidade e transparência na concessão dos benefícios ou incentivos fiscais. (art. 37, CF, e LC 131/09);

16.61 Se há publicidade e transparência dos valores dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados na sua mensuração;

16.62 Se há publicidade e transparência dos resultados sócio-econômicos dos benefícios concedidos, bem como dos métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação; (ATRICON, 2016).

A organização *International Budget Partnership* (IBP), em estudo voltado a estabelecer uma estrutura para a avaliação dos gastos tributários, direcionado à sociedade civil e a pesquisadores, indicou alguns parâmetros para a verificação da transparência:

A transparência é o primeiro passo na avaliação dos gastos tributários. Informações sobre quanta receita um governo renuncia por meio de gastos tributários e quem se beneficia deles devem estar disponíveis ao público e aos formuladores de políticas em tempo hábil, e os gastos tributários devem ser estruturados de maneira compreensível, de maneira que desencoraje abusos.

O que você deve procurar ao avaliar a transparência dos gastos tributários:

- Uma lista de todos os gastos tributários disponíveis, seus custos e a autoridade legal (leis e regulamentos) que regem sua disponibilidade: essas informações devem estar facilmente disponíveis e devem incluir os critérios de elegibilidade e procedimentos necessários para se qualificar para um gasto tributário.

Idealmente, essas informações devem ser publicadas anualmente e disponibilizadas como parte do processo orçamentário anual.

- Informações sobre quem se beneficia de um gasto tributário: esses dados idealmente incluirão o número de contribuintes que se qualificam para um gasto tributário; o nível de renda dos beneficiários; o tamanho da redução de impostos; a distribuição geográfica dos beneficiários; e, para provisões a empresas, o setor e a identidade dos beneficiários.

- A autoridade ou departamento responsável pela administração do gasto tributário.

Questões a considerar incluir:

- A despesa tributária é simples, transparente e facilmente administrável?

A lei que autoriza o gasto tributário estabelece qual(is) órgão(s) é(são) responsável(is) por sua implementação e revisão? Leis e regulamentos devem ser escritos, na medida do possível, em linguagem compreensível e suficientemente precisa para evitar abusos.

- Para incentivos ao investimento, o nome do beneficiário, juntamente com o valor do benefício fornecido, está disponível ao público? As divulgações públicas devem incluir todos os dados relacionados ao cumprimento dos requisitos de elegibilidade, como níveis de emprego ou investimentos feitos. (IBP, 2018, p. 04) (tradução nossa)

Por sua vez, a organização não-governamental “Transparência Internacional” elaborou o Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) dos Estados e Distrito Federal, que,

dentre os variados critérios, dois do grupo Transparência Financeira e Orçamentária (TFO) estão relacionados diretamente com as renúncias fiscais:

**TF005.** Publica anualmente, no Portal de Dados Abertos ou no Portal da Transparência, bases de dados sobre incentivos fiscais, com:

- (i) “dicionários”, documentação, ou elemento explicativo dos dados,
- (ii) acesso gratuito às bases e publicado com licença aberta,
- (iii) dados legíveis por máquina (formatos como .csv, .json),
- (iv) possibilidade de download dos dados,
- (v) série histórica.

**TF006.** Divulga, em relação aos incentivos fiscais, as seguintes informações:

- (i) fundamento legal,
- (ii) beneficiário (nome e CNPJ) e/ou setor,
- (iii) justificativa,
- (iv) valor renunciado ou valor agregado na arrecadação,
- (v) contrapartida e/ou impacto esperado. (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2022, p. 08)

Atento às citadas disposições legais e a boas práticas internacionais, o Referencial de Controle de Benefícios Tributários do TCU dispõe acerca dos questionamentos para a verificação da transparência das renúncias fiscais:

**4.5. São divulgadas informações essenciais para a garantia da transparência do benefício tributário?**

4.5.1. São divulgadas as estimativas da renúncia de receita e métodos empregados para o cálculo?

4.5.2. São divulgadas as pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais?

4.5.3. São divulgados possíveis grupos que serão onerados com uma carga tributária maior em virtude de medidas de compensação?

4.5.4. É divulgado o cumprimento das contrapartidas pelos beneficiários?

4.5.5. São divulgados os resultados alcançados pela política identificados mediante avaliação, com publicidade dos métodos e critérios utilizados?

4.5.6. O benefício tributário é analisado como instrumento de política pública nos relatórios de gestão dos órgãos gestores? (TCU, 2022, p. 150)

Por último, a recente Nota Recomendatória n. 01/2023 da Atricon, que instrui a ser fiscalizada, regularmente, a disponibilização de informações sobre os gastos tributários nos sítios institucionais dos Poderes Executivos, recomenda aos Tribunais de Contas que:

2. orientem os gestores dos entes federados no sentido de deem publicidade, no mínimo, às seguintes informações:

2.1. a identificação das espécies de desonerações concedidas, informando sobre os requisitos necessários para acesso a cada uma delas e o procedimento previsto para as respectivas concessões; e

2.2. os dados quantitativos sobre os gastos tributários já realizados e, quando possível, os em andamento, contendo as seguintes informações:

2.2.1. espécie;

2.2.2. justificativa e fundamento legal;

2.2.3. beneficiário (nome e CNPJ) e/ou setor;

2.2.4. valor renunciado ou valor agregado na arrecadação;

2.2.5. previsão do montante a ser renunciado de acordo com as leis orçamentárias;

2.2.6. contrapartida e/ou impacto obtido e/ou estimado (dados sobre resultados sociais, econômicos e/ou ambientais dos incentivos fiscais que tenham sido alcançados, tais como: sintonia com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, da Organização das Nações Unidas; geração de emprego direto e/ou indireto; investimento direto na região; melhoria da infraestrutura; investimento em eficiência energética, energia limpa e/ou retrofit de prédios; inovação tecnológica; qualificação/inclusão da mão de obra; qualidade ambiental; apoio a P&D; desenvolvimento regional); e

2.2.7. prazo de caducidade;

3. orientem os gestores dos entes federados no sentido de que a disponibilização dos dados referidos no item anterior ocorra em local de fácil acesso, sobretudo nos seus portais, observados, ainda, os seguintes requisitos:

3.1. linguagem didática, incluindo “dicionários”, documentação, ou elemento explicativo dos dados quando necessário;

3.2. acesso gratuito às bases e publicação com licença aberta;

3.3. dados legíveis por máquina (formatos como “.csv” e “.json”);

3.4. possibilidade de download dos dados;

3.5. publicação de dados atualizados (referentes, no mínimo, ao exercício anterior); e

3.6. apresentação de série histórica (referente a, no mínimo, os últimos cinco exercícios). (ATRICON, 2023)

Vê-se, portanto, que há vasto arcabouço normativo e doutrinário que convergem no sentido de indicar os parâmetros para a promoção da transparência pública, inclusive das renúncias fiscais.

### ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 03

Em razão da necessidade de fiscalizar a transparência das renúncias fiscais e considerando os estudos abordados acima, que estabelecem parâmetros de avaliação dessa temática, estabeleceu-se as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
LEGALIDADE	Requisitos de transparência	<p><b>Q1.</b> O Estado do Pará possui portal que divulgue informações acerca das renúncias fiscais sob a sua gestão?</p> <p><b>Q2.</b> Se o portal identifica as espécies de desonerações concedidas/ampliadas, informando sobre os requisitos/procedimentos necessários para acesso a cada uma delas?</p> <p><b>Q3.</b> Se o portal divulga informações acerca das renúncias fiscais já realizadas (referente ao exercício anterior), individualizadas por beneficiário (nome e CNPJ), bem como contendo os seguintes dados:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» Valor renunciado;</li><li>» Tipo Tributário afetado;</li><li>» Tipo de Renúncia Fiscal aplicada e percentual de desconto no imposto;</li><li>» Data de início da fruição e prazo de validade;</li><li>» Data da publicação do ato concessivo no Diário Oficial (acompanhada de <i>link</i> de redirecionamento);</li><li>» Legislação de regência;</li><li>» Justificativa e fundamento legal;</li><li>» Área/Atividade beneficiada (ex: indústria, pecuária, pesca etc.);</li><li>» Município e Região de Integração onde está localizado o empreendimento (beneficiário);</li><li>» Contrapartidas atreladas diretamente ao beneficiário;</li><li>» Metas e objetivos alcançados, por meio de dados sobre impactos sociais, econômicos e/ou ambientais dos incentivos fiscais (com divulgação dos métodos, critérios e indicadores utilizados para a avaliação), tais como: sintonia com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), da Organização das Nações Unidas (ONU); geração de emprego direto e/ou indireto; investimento direto na região; melhoria da infraestrutura; investimento em eficiência energética, energia limpa e/ou retrofit de prédios; inovação tecnológica; qualificação/inclusão da mão de obra; qualidade ambiental; apoio à Pesquisa e ao Desenvolvimento; desenvolvimento regional etc.</li></ul> <p><b>Obs:</b> no caso do primeiro ano da concessão das renúncias fiscais, não é necessária a indicação dos resultados obtidos.</p>

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGALIDADE</b>	<b>Requisitos de transparência</b>	<p><b>Q4.</b> Se os dados referidos questão de auditoria <b>Q3</b> em local de fácil acesso (em até três cliques), observados, ainda, os seguintes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>» Linguagem didática, incluindo “dicionários”, documentação, ou elemento explicativo dos dados quando necessário;</li> <li>» Acesso gratuito às bases e publicação com licença aberta;</li> <li>» Dados legíveis por máquina (formatos como “.csv” e “.json”);</li> <li>» Possibilidade de download dos dados;</li> <li>» Manter as informações atualizadas (referentes, no mínimo, ao exercício anterior); e</li> <li>» Apresentação de série histórica (referente a, no mínimo, os últimos cinco exercícios);</li> <li>» Indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e</li> <li>» Garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos da legislação.</li> </ul> <p><b>Q5.</b> É divulgada a estimativa de impacto orçamentário-financeiro das renúncias fiscais?</p> <p><b>Q6.</b> É divulgada a metodologia de cálculo para cada espécie de renúncia fiscal vigente?</p> <p><b>Q7.</b> A lei que autoriza a renúncia fiscal estabelece qual(is) órgão(s) do Poder Executivo é(são) responsável(is) por sua execução, acompanhamento e revisão?</p> <p><b>Q8.</b> A renúncia fiscal é analisada como instrumento de política pública nos relatórios de gestão dos órgãos do Poder Executivo responsáveis pela sua execução, monitoramento e avaliação?</p> <p><b>Q9.</b> Em caso de necessidade de adoção de medidas de compensação, são divulgados possíveis grupos que serão onerados com uma carga tributária maior?</p>

## CRITÉRIO 04 – CONTABILIZAÇÃO

A Lei n. 4.320/1964 contempla diversos preceitos a respeito da importância da evidência contábil das finanças públicas, nestes termos:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Como já visto, as renúncias fiscais incidem sobre receitas tributárias que deveriam ingressar nos cofres públicos, isto é, que integrariam o **patrimônio público** num determinado momento.

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público (NBCs T 16.1) conceituam o *patrimônio público* como “o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público” (CFC, 2012, p. 8). Ao tratar sobre a classificação do patrimônio público, a NBCs T 16.1 conceitua os **ativos** como “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços” (CFC, 2012, p. 12).

Nesses termos, do ponto de vista contábil, as renúncias fiscais acarretam a **redução do ativo**, impactando, igualmente, na **redução do patrimônio público**.

Por conta disso, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP explica como deve ser o controle contábil das renúncias fiscais:

A evidência de renúncia de receitas poderá ser efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Assim, **deve-se utilizar a metodologia da dedução de receita orçamentária para evidenciar as renúncias, com o registro na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia pelo seu total em contrapartida a uma dedução de receita (conta redutora de receita)**. Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver a baixa patrimonial pelos valores renunciados. (STN, 2021, p. 66) (grifo nosso)

A diferença na evidência contábil da renúncia fiscal, a que se refere o MCASP, decorre

do fato de que algumas renúncias são calculadas por estimativa, ao passo que outras são calculadas pelo que de fato é renunciado.

Por exemplo, no caso renúncia por isenção, o MCASP diz que: *“o montante da renúncia será considerado no momento da elaboração da LOA, ou seja, a estimativa da receita orçamentária já contempla a renúncia e, portanto, não há registro orçamentário ou patrimonial.”* Já no caso remissão, *“deve-se proceder ao controle orçamentário da receita e sua respectiva dedução, bem como o controle patrimonial, provocando a baixa de eventuais ativos já constituídos, sem envolver fluxo de caixa para os recursos relativos à remissão”*. (STN, 2021, p. 66).

Na mesma linha, as Instruções de Procedimento Contábeis (IPC) n. 16, do Tesouro Nacional, de observância necessária por todas as entidades do setor público, tratam especificamente sobre a contabilização das renúncias fiscais, estabelecendo estruturas de contas, regras gerais de contabilização e roteiros contábeis (STN, 2020).

Por derradeiro, o Plano de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – PCASP, do ano de 2022, instituída pela Portaria STN n. 975, de 06 de agosto de 2021, já passou a prever a contabilização das renúncias fiscais em contas de controle (STN, 2022).

Com efeito, é essencial que os entes federativos adotem os procedimentos para a evidenciação contábil dos gastos tributários, pois é medida que contribui para a transparência e governança da política de renúncias fiscais, auxiliando o tomador de decisões na gestão fiscal responsável, assim como prevê o § 1º, do art. 1º da LRF.

#### **ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 04**

Para a verificação da conformidade da contabilização das renúncias fiscais, utiliza-se do parâmetro definido pela Resolução n. 06/2016 da Atricon:

<b>Aspecto</b>	<b>Critério</b>	<b>Questões de Auditoria</b>
<b>LEGALIDADE</b>	<b>Regularidade da Contabilização</b>	<b>Q1.</b> Os registros contábeis da renúncia de receita decorrentes da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as orientações e manuais da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas respectivo?

## CRITÉRIO 05 – CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES ENVOLVIDAS

As renúncias fiscais, ou os gastos tributários, implicam em certa “substitutividade” da atuação estatal por uma atuação econômica indireta, já que delega aos agentes privados, beneficiários das vantagens tributárias, o poder de realizar as atividades necessárias para o alcance de fins previstos na CF/88 (CASTAGNA, 2021).

Assim, pode-se dizer, por analogia, que as renúncias fiscais exprimem uma “**parceria público-privada**”.<sup>16</sup> Essa parceria, em sentido amplo, é materializada pela conjugação de esforços em prol de certos objetivos, ainda que os interesses diretos, por detrás, não sejam comuns. Basta o interesse indireto, que se faz presente por meio da relação de mútua “utilidade”.

Assim, em prol de finalidades constitucionais, as renúncias fiscais funcionam como uma espécie de delegação/concessão a particulares para a execução de serviços públicos, de modo que, como ressalta a mais balizada doutrina, o fato de o serviço público ser executado por particulares não desnatura o caráter de política pública.<sup>17</sup>

Nesse intento de parceria, a doutrina ensina que “o Estado não continua sendo apenas um usuário, locatário ou comprador dos bens gerados por um particular com a utilização dos seus próprios meios e mediante a sua conta e risco. Com tais parcerias, o Estado se associa ao particular também na geração desses recursos, injetando dinheiro ou bens públicos no novo modelo de negócio com natureza híbrida” (BLIACHERINE; GODINHO; SANTOS, 2021, p. 495).

Então, muda a posição de Estado, que passa da figura de executor para regulador ou controlador, cabendo-lhe acompanhar, monitorar e fiscalizar as atividades que delegou, pois elas continuam sendo de interesse público.

---

<sup>16</sup> Quanto à parceria, traduz-se na “*ideia de que o setor privado, em estreita cooperação com o setor público, deve desempenhar um papel mais ativo e colaborativo para se proporcionar o desenvolvimento social e econômico do país e a efetivação de políticas públicas*” (BLIACHERINE; GODINHO; SANTOS, 2021, p. 495).

<sup>17</sup> “*A concessão de serviço público é um instrumento de implementação de políticas públicas. Não é, pura e simplesmente, uma manifestação da atividade administrativa contratual do Estado. Mais ainda, é um meio para realização de valores constitucionais fundamentais.*” (JUSTEN FILHO, 2012, p. 713).

Nesse passo, cabe ao Tribunal de Contas fiscalizar se as partes dessa parceria firmada pela concessão de renúncias, Estado e particular, estão cumprindo devidamente com as suas obrigações definidas na norma.

**No que concerne aos beneficiários, deve-se comprovar o preenchimento dos requisitos legais estabelecidos em lei** (ex: redução de ICMS a pessoa com deficiência, o beneficiário deve comprovar documentalmente a condição) ou, no caso de renúncia de receita onerosa, **o cumprimento das condicionantes/contrapartidas para a fruição do benefício definidas na norma.**

**Quanto às obrigações do Estado, todos os critérios microavaliativos tratados anteriormente podem servir de base** para que seja verificado se a gestão das renúncias fiscais está pautada na legalidade. Somado a eles, **é possível que as normas específicas de cada benefício fiscal estabeleça outras obrigações** aos órgãos incumbidos da gestão e da fiscalização das renúncias fiscais.<sup>18</sup>

O agente público responsável pela gestão indevida das renúncias fiscais poderá ser responsabilizado pelo Tribunal de Contas, inclusive tendo as suas contas reprovadas, assim como também pode ser condenado, juntamente como o beneficiário, a ressarcir o erário dos valores a título de benefícios fiscais que foram concedidos ou mantidos indevidamente.

Não dispensa lembrar que, segundo o § único do art. 70 da CF/88, estão sujeitos a prestar contas **“qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos** ou pelos quais o ente

---

<sup>18</sup> Só a título ilustrativo, na já citada Lei estadual n. 6.489/2002, que dispõe sobre Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócioeconômico do Estado do Pará, assim versa nos seus arts. 14 e 15:

*“Art. 14. A partir da concessão do benefício fiscal, a Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócio-Econômico do Estado do Pará, através da Câmara Técnica, deverá verificar o atendimento das metas estabelecidas no projeto aprovado, de acordo com esta Lei.*

*Art. 15. Na hipótese de descumprimento das disposições do projeto e desta Lei, apurado mediante procedimento administrativo específico, poderá a Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócio-Econômico do Estado do Pará:*

*I - determinar a regularização da situação em determinado prazo;*

*II - aplicar as seguintes sanções:*

*a) suspensão;*

*b) cassação.”*

Ou seja, a própria lei da renúncia fiscal firmou que o Estado deve acompanhar o cumprimento das condicionantes estabelecidas a cada beneficiário e, em caso de descumprimento, determinou a aplicação de sanções.

federado responda, ou que, em nome deste, **assuma obrigações de natureza pecuniária**".

Dessa feita, uma vez observado que o particular, beneficiário de incentivo fiscal, agiu com dolo ou má-fé, descumprindo, por exemplo, as condicionantes necessários para o gozo do tratamento tributário mais benéfico, pode ele ser responsabilizado perante o Tribunal de Contas, inclusive condenado a ressarcir o erário.

Essa exegese também é fruto da percepção, antes abordada, que existe um compartilhamento da política pública de renúncia fiscal, entre o Estado e os agentes privados, haja vista que essa política pressupõe certa "delegação" de atividades com fins constitucionais, de maneira que o controle deve recair tanto sobre quem executa de fato a atividade (o beneficiário da renúncia) quanto sobre quem a delega (o Estado, que tem o dever de acompanhar e fiscalizar a execução).

Entretanto, cumpre ponderar que o próprio Fisco possui a competência para fiscalizar a arrecadação. Desse modo, em caso de usufruto indevido de benefícios fiscais, **há uma sobreposição de competências entre o Fisco e o Tribunal de Contas**, de modo que este, no exercício de suas funções, deve buscar a solução que seja mais harmônica para o deslinde do impasse.

Vislumbra-se que o Tribunal de Contas tem duas possibilidades. A primeira, a partir da função sancionadora das Cortes de Contas, seria condenar o particular (ou quem com ele tenha concorrido para a prática do ato irregular) a realizar o recolhimento do débito.<sup>19</sup>

Outra alternativa seria o Tribunal de Contas, no exercício da sua função corretiva, determinar que o órgão de gestão tributária adote todas as medidas necessárias para que o particular recolha o tributo devido, ou seja, que o Fisco efetue o lançamento tributário (respeitando a origem da receita) e cumpra as demais medidas de cobrança do crédito tributário (inscrição em Dívida Ativa, encaminhamento para Execução Fiscal etc.).

---

<sup>19</sup> Essa possibilidade também tem amparo na Lei estadual n. 6.489/2022, que trata da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, a dispor em seu art. 17 que:  
*"Art. 17. Constatado o recebimento do incentivo sem o cumprimento das condições estabelecidas nesta Lei, ficará o beneficiário obrigado a ressarcir ao Tesouro Estadual o valor correspondente aos benefícios indevidamente recebidos, corrigido monetariamente e acrescido das penalidades previstas em lei."*

Ainda no tocante à responsabilização dos sujeitos diretamente envolvidos, não prescinde observar que a Lei n. 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa - LIA) **caracteriza como ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário a concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie** (art. 10, VII da LIA).

Em outro ponto, a lei destaca que, independentemente do ressarcimento integral do dano causado e das sanções aplicáveis em todas as esferas, **o agente que comete quaisquer das espécies de ato de improbidade nela previstos, também poderá ser proibido de receber benefícios ou incentivos fiscais**, por um prazo que pode chegar até 14 (quatorze) anos (art. 12, I, II e III da LIA). Convém destacar que, segundo o art. 3º da LIA, ato de improbidade pode ser atribuído até a quem, *“mesmo não sendo agente público, induza ou concorra dolosamente para a prática do ato de improbidade”*, evidenciando que os particulares também podem sofrer as sanções dessa lei.

Como visto, há semelhança entre os assuntos atinentes à LIA e as matérias de competência dos Tribunais de Contas. Por isso, a atuação dessas Cortes, em rede cooperativa com os demais órgãos de controle, pode contribuir para a garantia da probidade administrativa e da proteção ao erário.<sup>20</sup>

Ainda mais, a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, também não poderá receber benefícios ou incentivos fiscais (§ 3º do art. 195 da CF/88).<sup>21</sup>

No mesmo caminho, a Constituição do Estado do Pará de 1989 (CE/89):

Art. 28 [...]

§ 4º. A pessoa física ou jurídica em débito com o fisco, com o sistema de seguridade social, que descumpra a legislação trabalhista ou normas e padrões de proteção ao meio ambiente, ou que desrespeite os direitos da mulher, notadamente os que protegem a maternidade, não poderá contratar com o Poder Público, nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais, creditícios, administrativos ou de qualquer natureza, ficando rescindido o contrato já celebrado, sem direito a indenização, uma vez constatada a infração.

---

<sup>20</sup> Muito embora os Tribunais de Contas não tenham competência para imputar e julgar os ilícitos da LIA, se no curso das suas fiscalizações for identificado ato com indícios de improbidade, eles têm o dever representar ao Poder competente (art. 71, XI da CF/88) ou encaminhar as informações pertinentes para o Ministério Público competente (art. 93 da LOTCE-PA).

<sup>21</sup> Entretanto, deve-se atentar que, segundo o parágrafo único do art. 3º da EC n. 106/2020, essa vedação ficou afastada durante a vigência da calamidade pública nacional da pandemia da Covid-19.

## ➤ ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 05

Com base no desígnio do presente critério de avaliação, devem ser respondidas as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGALIDADE</b>	<b>Cumprimento das obrigações das partes envolvidas</b>	<p><b>Q1.</b> Os órgãos responsáveis pela gestão das renúncias fiscais cumpriram todos os deveres estabelecidos na CF/88, na CE/89, na LRF, na LAI, nas Normas Contábeis e nas demais legislações específicas para cada benefício fiscal?</p> <p><b>Q2.</b> Os beneficiários das renúncias fiscais cumpriram todos os requisitos estabelecidos em lei ou, no caso de renúncia de receita onerosa, as condicionantes/contrapartidas para a fruição do benefício definidas na norma?</p> <p><b>Q3.</b> Existe regulamento que defina as situações, a periodicidade e a forma de acompanhamento e de avaliação das contrapartidas oferecidas pelos beneficiários das renúncias fiscais?</p> <p><b>Q4.</b> A comprovação do atendimento às contrapartidas exigidas é feita de forma automática, por sistemas informatizados, ou demanda provocação?</p> <p><b>Q5.</b> São exigidas garantias de autenticidade dos documentos fornecidos pelos beneficiários para a comprovação do atendimento às contrapartidas?</p> <p><b>Q6.</b> O órgão gestor das renúncias fiscais realiza fiscalizações <i>in loco</i> para atestar o cumprimento das contrapartidas? Se positivo, qual o critério utilizado para a elegibilidade?</p> <p><b>Q7.</b> São divulgados os resultados das análises de cumprimento das contrapartidas, inclusive indicando eventuais sanções aplicadas?</p> <p><b>Q8.</b> O beneficiário da renúncia fiscal possui débito com o fisco, com o sistema de seguridade social; descumpriu a legislações trabalhista ou ambiental; desrespeitou os direitos da mulher, principalmente os que protegem a maternidade?</p> <p><b>Q9.</b> Em caso de descumprimento de obrigações legais, pelo Estado e/ou pelo beneficiário particular, há indícios de cometimento de ato de improbidade administrativa que enseje a representação do Ministério Público competente?</p> <p><b>Q10.</b> O órgão responsável pela atribuição das sanções cabíveis disponibiliza de sistemas para aplicá-las?</p>

## **4.2 A macroavaliação: foco na economicidade e na legitimidade**

A partir da segunda metade do século XX, a Administração Pública precisou passar por modificações, em busca de responder a uma demanda social por maior efetividade do Estado na promoção de bens públicos, voltando o olhar do gestor mais para a necessidade da população, para além da satisfação dos interesses burocráticos.

Com isso, surge o modelo de administração gerencial, que se destaca pela “*definição precisa dos objetivos a serem alcançados e, posteriormente, o controle ou cobrança de resultados*” (FERNANDES, 2020, p. 226).

Nesse contexto, abriu-se espaço, ainda que de forma implícita, para que o controle externo enxergasse as contas para além do aspecto formal/procedimental (*rule-based accountability*), atingindo aspectos mais abrangentes, como a avaliação da performance e da efetividade (*performance-based accountability*).

Em paralelo, as nuances da **economicidade** e da **legitimidade** nas fiscalizações a cargo dos Tribunais de Contas foram expressamente inauguradas pela CF/88. De acordo com Fagundes (1956), essa inovação é considerada como resposta a uma antiga demanda por uma reforma nos mecanismos de atuação das Cortes de Contas que fosse capaz de ultrapassar o mero controle de formalidades.

Sobre a **economicidade**, a doutrina aponta que a sua gênese advém da Economia, muito embora essa ciência trate o assunto com certas peculiaridades, quando comparada à abordagem que o Direito deu para a matéria (BELTRÃO, 2022).

Em estudo que avalia o conceito da economicidade a partir de uma visão pluridisciplinar, identificou-se que o tema é tratado em diferentes abordagens, mas que convergem no **sentido da eficiência na gestão financeira pelo Estado**. Essa eficiência é externalizada pela minimização de custos com a maximização de resultados (custo-benefício), ou seja, “*trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos e/ou patrimoniais em um dado cenário socioeconômico.*” (BULGARIN, 1998, p. 42).

No mesmo sentido, Marinela (2012, p. 44) leciona que o princípio da eficiência, insculpido no art. 37 da CF/88, traduz-se “*na busca de resultados práticos de produtividade, de*

*economicidade, com a conseqüente redução de desperdícios do dinheiro público e rendimentos típicos da iniciativa privada, sendo que, nessa situação, o lucro é do povo; quem ganha é bem comum.”*

Desse modo, **a economicidade é indissociável da eficiência**, haja vista que uma das formas de aferir a eficiência de um gasto público é verificar se ele atendeu ao critério qualitativo do custo-benefício (BELTRÃO, 2022).

Em específico quanto ao controle das renúncias fiscais sob o aspecto da economicidade, a doutrina faz relevantes considerações:

O princípio da economicidade carece de leitura conjunta com outras novidades introduzidas na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, especialmente a que se refere à aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Ficou aberta a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquota, etc.) ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios). O assunto reveste-se da maior importância, pois houve nos últimos anos o abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País. **O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido.** (TORRES, 2008, p. 280) (grifo nosso)

Em se tratando da **legitimidade**, o seu conceito transversaliza com a legalidade, a moralidade e a finalidade administrativas, ou seja, a atuação legítima é aquela que, além de pautada em lei, é honesta e converge ao interesse público.

Na visão administrativista clássica, considera-se legítima a atuação da Administração Pública *“segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização”* (MEIRELLES, 2016, p. 794).

Em sentido conflüente, a literatura *jusfinanceira* chama atenção que a legitimidade:

diz respeito não à obediência formal do preceito superior, mas ao **real atendimento das necessidades públicas**, efetuando-se o contraste da norma com as finalidades encampadas no sistema jurídico, para saber-se do **atingimento do bem jurídico que se pretendeu alcançar.** (OLIVEIRA, 2010, p. 429). (grifo nosso)

Desse modo, o controle de legitimidade é tarefa árdua, uma vez que se trata de um controle sobre os motivos ou causas da escolha administrativa (mérito do ato, a discricionariedade), com a finalidade de verificar se não houve extrapolação da margem

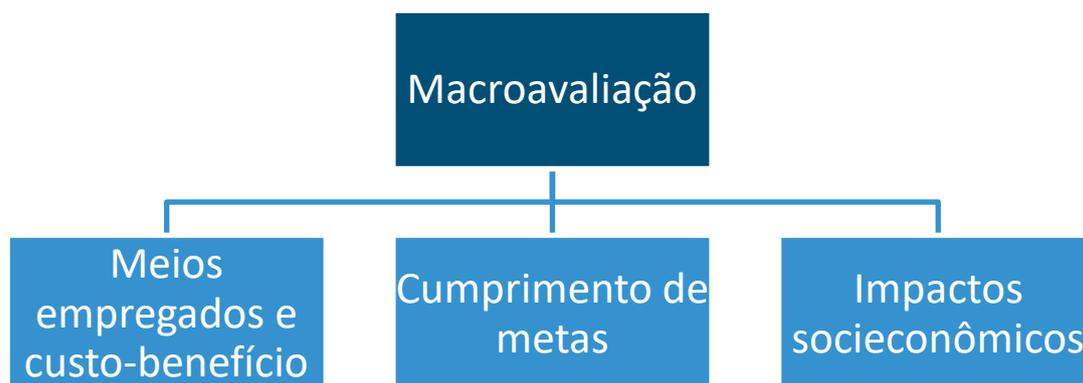
de escolhas dada pela norma. Segundo Mello (2012), essa margem de escolha (discricionariedade) pode ser ultrapassada quando a solução não é suficiente ou adequada para alcançar o fim que lhe aporta, quando os meios empregados não são razoáveis ou proporcionais e até mesmo quando os fins desejados não são idôneos.

Com isso, é necessário esclarecer que **o controle da legitimidade incide sobre o espaço da discricionariedade, mas não impede que ela se desenvolva**. Trata-se apenas de um mecanismo republicano que visa verificar a adequação da conduta ao fim que lhe deu origem, impedindo a escolha arbitrária ou a má-escolha, as quais geralmente resultam em desperdício de recursos públicos.

O controle de legitimidade pelos Tribunais de Contas tem respaldo constitucional e atende a um anseio de maior cuidado com a *res publica*, de jeito que a Administração Pública possa prestar um serviço público que de fato atinja os fins constitucionais a que se propõe.

Então, na **macroavaliação** o Tribunal de Contas exercerá a sua função de controle da política pública (de renúncias fiscais) a partir da combinação entre os aspectos da economicidade e da legitimidade, considerando os seguintes parâmetros.

Gráfico 02 – Parâmetros da Macroavaliação



Fonte: elaborado pelo autor

No primeiro parâmetro de avaliação (meios empregados e no custo-benefício), o intuito é aferir: **a.1)** se os instrumentos empregados foram hábeis e eficientes na gestão da política de renúncia fiscal; **a.2)** o custo fiscal do gasto tributário e o benefício socioeconômico efetivamente produzido, a fim de comparar com outras alternativas disponíveis; **a.3)** se houve articulação da política de renúncia fiscal com outras políticas públicas, de forma a

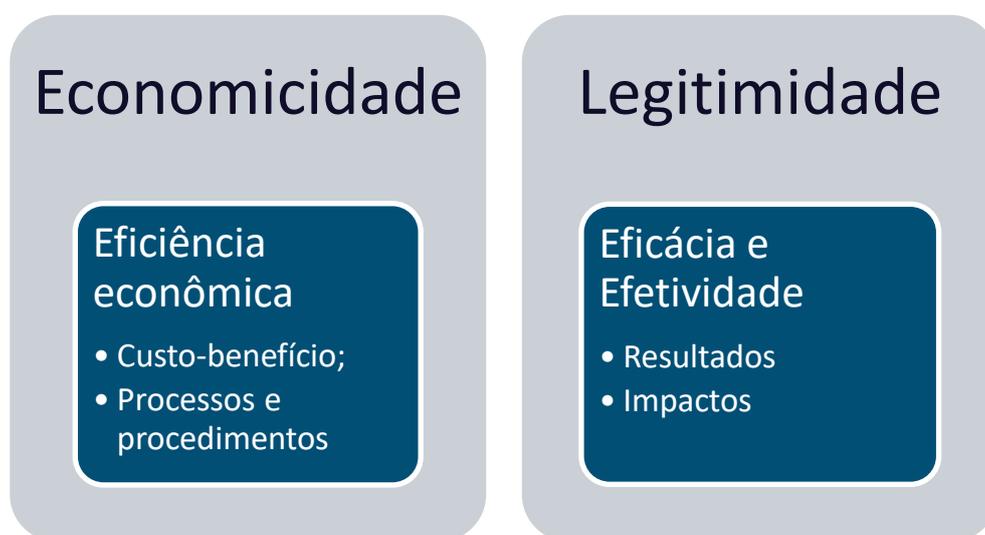
evitar esforços em duplicidade ou sobreposição com políticas de outras unidades da federação.

No segundo parâmetro (cumprimento de metas), por sua vez, quer-se verificar: **b.1)** se a política de renúncia de receitas foi planejada, a ponto de traçar propósitos claros, concretos e passíveis de alcance em curto prazo (inclusive para que se permita intervenções em tempo suficiente para corrigir eventuais desvios); **b.2)** se, de fato, as metas e os objetivos foram alcançados.

O terceiro parâmetro (foco nos *impactos socioeconômicos alcançados*), tem o intento de avaliar as seguintes questões relacionadas à política de renúncia fiscal: **c.1)** os resultados alcançados, a médio e longo prazo, e a satisfação dos destinatários; **c.2)** a capacidade de transformar realidades sociais e/ou econômicas; **c.3)** os efeitos externos gerados, positivos ou negativos.

Como se observa, o controle das renúncias fiscais com base nos aspectos da economicidade e da legitimidade, enquanto escopo da macroavaliação, acaba visando atestar se a política é dotada dos “três Es” que servem para dimensionar o desempenho da gestão, quais sejam: **eficiência, eficácia e efetividade**.

Gráfico 03 – Comparativo entre os objetos da economicidade e da legitimidade



Fonte: elaborado pelo autor

Com se vê, o objeto de avaliação é, de certo, mais amplo, já que associado a questões como: desenvolvimento socioeconômico; redução de desigualdades sociais e regionais; elevação

da arrecadação na região; interiorização da atividade econômica e etc. Assim sendo, pretende-se com essa avaliação obter uma visão geral da política de renúncias fiscais.

Inegavelmente, a tarefa é desafiadora, na medida do alto grau de complexidade em aferir quais (e como) outras atividades - influenciadas pelos atores da renúncia fiscal - contribuíram para a alteração da realidade da região, o que reivindica uma análise contígua e prolongada do processo de transformação social e econômica, com base em conhecimentos multidisciplinares e produção de dados técnicos (ex: pesquisas de campo, estatísticas, indicadores oficiais etc.).

Vê-se, portanto, que a macroavaliação da política de renúncias fiscais pode descortinar o mau gasto público (gasto tributário), evidenciando o prejuízo a todos os sujeitos que solidariamente arcam com o ônus da perda de receitas públicas, mormente a sociedade e as unidades federativas que, por força da CF/88, fariam *jus* a uma parte das receitas arrecadadas<sup>22</sup>. Nesses termos, os efeitos de um gasto tributário ilegítimo ou antieconômico resvalam negativamente na efetivação de direitos fundamentais e no pacto por um federalismo fiscal cooperativo<sup>23</sup>.

Isto posto, por essa abordagem de controle, o TCE-PA poderá atestar a ineficiência, a ineficácia e a inefetividade da política de renúncia fiscal, o que pode resultar no reconhecimento da “ilegitimidade” da própria norma a qual está atrelada e aplicação das medidas corretivas cabíveis.

De todo modo, **a macroavaliação tem uma vocação mais pedagógica**. Ela visa trazer evidências empíricas acerca dos reais efeitos causados pelas renúncias fiscais, em contraposição a discursos, muitas vezes baseados em premissas desprovidas de respaldo científico, que justificam a utilização exacerbada desse instrumento fiscal enquanto meio hábil para o desenvolvimento e a redução de desigualdades.

---

<sup>22</sup> Os Estados e o DF participam diretamente da arrecadação de tributos de competência da União (arts. 157 e 159, II e III da CF/88). Os Municípios participam diretamente da arrecadação de tributos de competência da União e dos Estados (art. 158). De outro lado, há as participações indiretas na arrecadação de impostos, que ocorrem por meio de fundos, que estão dispostos no art. 159 da CF/88, são os chamados Fundos de Participação dos Estados, do DF e dos Municípios, que são financiados pela União.

<sup>23</sup> O STF fixou a seguinte tese no Tema n. 653: “*É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.*” (grifo nosso)

Assim sendo, quer-se, por meio da macroavaliação, contribuir e permitir que os principais atores do processo de construção da política pública (Poder Executivo e Poder Legislativo) decidam pela manutenção ou revogação dos benefícios tributários.

Com isso, pretende-se promover **melhoria regulatória**, que constitui princípio de governança pública, incorporado por inúmeros países, como Reino Unido e outros países do bloco da União Europeia. O princípio em questão “*representa o desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente, baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes diretamente interessada.*” (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. 2018, p. 47).

Partindo desse pressuposto, uma política pública regulada adequadamente tem maiores chances de atingir os objetivos socioeconômicos a que se propõe. E vale citar que, entre as diretrizes do princípio da **melhoria regulatória**, a literatura especializada assim aponta:

i) **avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;** ii) manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade; e iii) editar e revisar atos normativos pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico, realizando consultas públicas sempre que conveniente. (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. 2018, p. 48) (grifo nosso)

Por tudo o que foi visto, a partir dos vetores da legitimidade e da economicidade, **a macroavaliação consiste numa análise (ou controle) de políticas públicas** a ser realizado pelo Tribunal de Contas.<sup>24</sup>

É possível classificar a análise de política pública de acordo como o momento da sua execução. Quando a análise é feita antes de sua execução, diz-se que é **ex ante**; quando é feita concomitantemente ao processo de execução, diz-se que a análise é **in itinere** ou monitoramento; e quando realizada após a execução é considerada como **ex post**. (SECCHI, 2017).

---

<sup>24</sup> Em adequação aos objetivos do presente Referencial, adere-se ao conceito de análise de políticas públicas enquanto “*atividade racionalista e argumentativa de suporte à tomada de decisão em política pública, com objetivo prescritivo (prático, aplicado, racionalista) e com métodos prospectivos para elaboração, projeção e recomendação de políticas públicas concretas.*” (SECCHI, 2019, p. 10).

Segundo a literatura, a análise *ex ante* é oportuna quando se está diante de propostas de criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas.<sup>25</sup>

**Indica-se, também, o emprego da análise *ex ante* quando uma avaliação *ex post* da política pública indicar que esta deve ser reformulada, uma vez tendo sido identificado que o seu desempenho estava aquém do desejado.** Nesse caso, a partir do diagnóstico da causa do problema, deve-se realizar a análise *ex ante* a partir das novas alternativas escolhidas para a implementação da política. (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018)

Entre os efeitos benéficos da análise *ex ante*, pode-se destacar o seu caráter pedagógico (auxiliar o tomador de decisão no processo de escolha) e preventivo (evita más decisões políticas e, com isso, evita desperdícios de esforço e de recurso público).<sup>26</sup>

Ocorre que a realização da análise *ex ante* é realizada, normalmente, com base no interesse e na oportunidade dos governos. Cabe a eles, maiores sabedores da intenção política, a iniciativa dessa prévia análise de política pública.

Desse modo, a análise das políticas públicas de renúncias fiscais pelos Tribunais de Contas pode acontecer, via de regra, durante o processo (*in itinere*) de execução ou a posteriori (*ex post*).

É preciso entender que a intenção do analista de política pública é o incremento da qualidade nas escolhas públicas, fazendo uso de técnicas para a análise dos problemas postos e para a proposição de soluções.

---

<sup>25</sup> Enquanto hipótese prática, aplica-se para:

“1) Criação de política pública: instituição de política pública que não faça parte da programação governamental vigente ou agregação e desagregação de políticas públicas já existentes, não tendo recebido dotação orçamentária anteriormente.

2) **Expansão de política pública: ação que acarrete o aumento no valor da programação orçamentária da renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia para ampliar política pública já existente.**

3) **Aperfeiçoamento de política pública: alteração no desenho de política pública já existente na programação governamental em execução, podendo ou não ocasionar aumento orçamentário.**” (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018, p. 13-14) (grifo nosso)

<sup>26</sup> Ou seja, é possível vislumbrar a viabilidade de o Tribunal de Contas, no intuito de cooperação, realizar análise *ex ante* da política pública, quando for convidado a participar do seu processo de formulação

Segundo Secchi (2019), a decisão política precisa pautar-se em análises consistentes, por meio da delimitação precisa do problema a ser resolvido, da projeção de custos e benefícios e da geração de alternativas tecnicamente viáveis. Quando não pautadas nesse nível de análise, a decisão política tende a ser baseada no autointeresse, preconceito, repetição ou mera imitação.

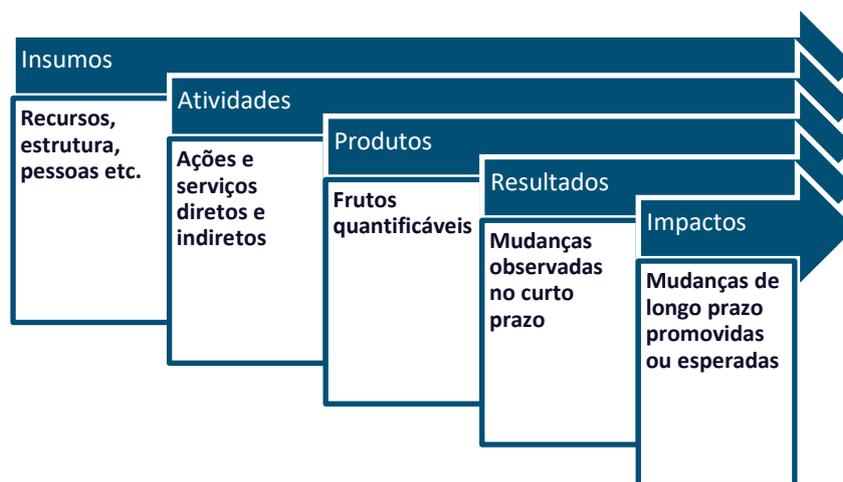
Sabidamente, o Brasil é um país de dimensões continentais, com Estados, como o Pará, que possui extensão territorial superior a de muitos países, que é composto por regiões com realidades (econômicas, sociais e culturais) díspares, e, por isso, demanda a adoção de políticas públicas personalizadas.

O tomador de decisão precisa saber, de antemão, o custo-benefício de uma política pública ou, por bem dizer, se os ganhos sociais serão maiores que o gasto público empregado. E essa informação é fornecida, de modo mais seguro e confiável, por meio de técnicas consolidadas para a análise de políticas públicas.

De início, a literatura aponta que **a política pública deve ser formulada a partir de um modelo lógico**, que *“nada mais é do que uma estrutura racional que demonstra como recursos e ações mudam comportamentos, geram produtos e produzem resultados e impactos”* (TCU, 2020b, p. 48).

Abaixo estão descritos, de forma sucinta, os componentes do modelo lógico da política pública:

Gráfico 04 – Componentes do modelo lógico da política pública



Fonte: adaptado de CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018.

Sobre a necessidade de avaliação de políticas públicas, é mister observar que a EC n. 109/2021 trouxe diversos dispositivos que tratam dessa matéria, dentre os quais a determinação de que “os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei” (§ 16º do art. 37 da CF/88).

Outrossim, a EC n. 109/2021 previu que os resultados dessa avaliação (ou monitoramento) deverão ser observados, no que couber, na formulação das leis do PPA, da LDO e da LOA (§ 16º do art. 165 da CF/88).

A título de exemplo, a União, por meio do Decreto federal n. 9.203/2017, que “dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”, já firmava as seguintes diretrizes da governança pública:

Art. 4º [...]

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

Já o Decreto federal n. 9.834/2019 instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas com os seguintes propósitos:

Art. 1º Fica instituído o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, de natureza consultiva, com a finalidade de:

**I - avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e**

II - monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança.

§1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se: (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020)

I - políticas públicas financiadas por gastos diretos - aquelas financiadas por meio de dotações consignadas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União ou por recursos dos fundos geridos pela União; e (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020)

II - **subsídios da União - o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição.** (grifo nosso)

Como é possível ver, as legislações supracitadas evidenciam que as políticas públicas devem ser constantemente avaliadas, inclusive fazendo menção expressa quanto à avaliação de políticas públicas financiadas por meio de benefícios tributários.

Tratando-se de uma avaliação multidimensional, cumpre observar o que indica as normas internacionais de auditoria:

Aqui cabe ressaltar que, conforme ISSAI 3100, uma auditoria operacional comumente contempla apenas um dos aspectos de desempenho, uma vez que tais avaliações podem ser demoradas e exigir conhecimento e métodos especializados, como por exemplo: análise envoltória de dados e avaliações de custo-benefício, custo-efetividade e custo-utilidade. No entanto, conforme a ISSAI, não é recomendável examinar aspectos de economicidade, eficiência ou efetividade de atividades em total isolamento. Por esse motivo, recomenda-se que as equipes de auditoria utilizem análises baseadas em risco para delimitar o escopo das auditorias operacionais, bem como que adaptem e complementem os itens de verificação à luz das características do objeto de controle. (TCU, 2020b, p. 97)

A par das diretrizes estabelecidas quanto ao objeto da **macroavaliação**, para a construção das questões de auditoria serão utilizados os principais referenciais e manuais de controle/avaliação, de reconhecimento consolidado, que são atinentes ao assunto, especialmente as seguintes:

- ✓ **Avaliação de impacto na prática, do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e do Banco Mundial.**
- ✓ **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex ante*, da Casa Civil da Presidência da República e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA);**
- ✓ **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise *ex post*, da Casa Civil da Presidência da República e do IPEA;**
- ✓ **Manual de Auditoria Operacional, do TCU;**
- ✓ **Referencial de Controle de Benefícios Tributários, do TCU;**
- ✓ **Referencial de Controle de Políticas, do TCU;**
- ✓ **Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, do TCU;**
- ✓ **Resolução n. 06/2016, da Atricon.**

## CRITÉRIO 06 – ECONOMICIDADE (CUSTO-BENEFÍCIO)

Segundo o TCU (2021, 28), “os custos de operação da política devem ser razoáveis frente aos seus benefícios, de maneira a manter níveis satisfatórios de eficiência e economicidade.”

Como já abordado anteriormente, a economicidade funciona como uma espécie de medida da eficiência, que, dentre diversas nuances conceituais, **consiste na utilização racional dos recursos públicos a partir de uma relação positiva de custo-benefício**. A economicidade visa garantir a eficiência na alocação do gasto público e evitar o desperdício de recursos necessários para a efetivação de direitos e garantias fundamentais. Diz-se, então, que a **economicidade traduz a ideia de eficiência, mas do ponto de vista econômico**.

Sobre o assunto, o Manual de Auditoria Operacional do TCU aborda essa perspectiva econômica da eficiência:

A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade (ISSAI 3100/39, 2016). Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: **minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto**; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

A eficiência é um conceito relativo. Isso significa que em **uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação**. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação. (TCU, 2020a, p. 17). (grifo nosso)

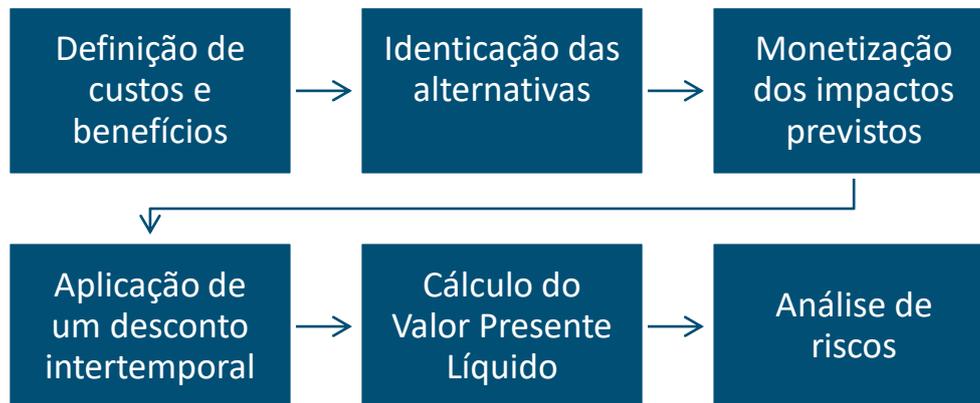
Pois bem. De acordo com Secchi (2019, p. 92), a análise de custo-benefício (**ACB**) de uma política pública visa descobrir:

1. Se os benefícios sociais de cada alternativa superarão os seus custos sociais, ou seja, se vale a pena investir nessa política pública.
2. Qual das alternativas trará melhor Razão Custo-Benefício (RCB), ou seja, qual delas será a mais eficiente do ponto de vista econômico.
3. Qual das alternativas trará maior valor social agregado, ou seja, qual delas tem potencial de trazer maior Valor Presente Líquido (VPL), que são benefícios líquidos à coletividade.

Essa **ACB** pode ser dar antes (*ex ante*), durante (*in itinere*) ou após (*ex post*) a implementação da política pública.

Quando *ex ante*, os **custos e os benefícios são estimados**, por meio de análises costumam seguir um padrão de fluxo.

Gráfico 5 – Fluxo da análise de custo-benefício *ex ante*



Fonte: elaborado com base em CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018.

A intenção é que, após o cumprimento dessas etapas, seja possível listar e comparar as variadas alternativas disponíveis para o atingimento do objetivo almejado, ou seja, esse processo de análise é essencial para auxiliar o gestor a tomar a melhor decisão política. (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018).

Já quando a análise é *in itinere* e *ex post*, os **custos e os benefícios já podem ser observados**, mas, ainda assim, é aconselhado adotar as técnicas de avaliação de impacto para se chegar a um resultado mais preciso e seguro. A diferença é que, quando a **ACB** é feita durante a execução da política pública (uma espécie de monitoramento) os custos e os benefícios ainda não estão consolidados em sua totalidade, considerando que há situações que ainda dependem de implementação. A vantagem dessa avaliação *in itinere* é que ela permite intervenções a tempo de corrigir eventuais falhas da política.

Noutro lado, “na avaliação custo-benefício *ex post*, não há mais a possibilidade de ser generoso na estimação dos benefícios e avaro no orçamento dos custos, e o realismo tende a ser maior do que na avaliação *ex ante*” (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018, p. 291). Ou seja, pressupõe-se aqui que o avaliador tenha informações consolidadas acerca dos custos e dos benefícios da política, de modo que lhe seja possível criticar se ela foi eficiente do ponto de vista econômico e quais os benefícios líquidos trazidos para a coletividade.

Considerando os obstáculos práticos para os Tribunais de Contas participarem do processo de formulação das políticas públicas (realizar análise *ex ante*), como já abordado anteriormente, a avaliação *ex post* do custo-benefício das renúncias fiscais verificará, dentre outras coisas, a **análise das alternativas à tomada de decisão**, que consiste em “*checar se houve um processo consistente em que foi avaliado se a alternativa escolhida é capaz de solucionar o problema ao menor custo possível*” (TCU, 2020, p. 44).

Com esse tipo de análise, ressalta-se:

A questão não é, portanto, sobre a relevância dos objetivos governamentais, mas, sim, sobre a escolha dos melhores instrumentos para atender aos objetivos atribuídos. **Os gastos tributários podem ser um dos instrumentos possíveis, mas deve-se verificar se outros instrumentos poderiam atingir a mesma meta a um custo menor.** (COMISSÃO EUROPEIA, 2014, p. 13) (grifo nosso)

Nesse sentido, há estudos de âmbito internacional que revelam experiências em que políticas públicas semelhantes podem ser custeadas tanto por gasto direto quanto por gasto tributário.<sup>27</sup>

Ademais, de acordo com o TCU (2020b), **constitui boa prática para a análise da vantajosidade das alternativas** a adoção das algumas medidas, dentre as quais destacam-se:

- a) uma indicação ampla de possíveis alternativas para resolver o problema público;
- b) uma indicação mais restrita das alternativas consideradas viáveis, considerando aspectos estratégicos, econômicos, comerciais, financeiros e de gerenciamento;
- c) uma análise contrafactual (opção de não ação) das alternativas selecionadas para intervir no problema;
- d) a utilização de critérios mais sensíveis, como riscos potenciais.

---

<sup>27</sup> “Os gastos tributários são meios políticos alternativos pelos quais os governos fornecem apoio financeiro a indivíduos e empresas. Na Dinamarca, por exemplo, o governo faz pagamentos diretos às famílias com crianças, que aparecem no lado das despesas do orçamento. Nos Estados Unidos, a redução do imposto de renda pago por famílias com filhos oferece assistência semelhante. Neste caso, porém, o atendimento às famílias com filhos não aparece na despesa orçamentária; isso se reflete na redução da receita tributária do lado da receita.” (FMI, 2019, p. 01) (tradução livre)

Ademais, no que se refere às políticas públicas financiadas por renúncias fiscais, o TCU (2022) sugere alguns questionamentos para a análise das alternativas, como: a) se administração do programa apresenta economias de escala e de escopo melhor aproveitadas pelo benefício tributário; b) se a administração do programa é realizada de forma simples e automática; c) se foi elaborado estudo que indicasse que espécie de renúncia fiscal (isenção, crédito presumido, redução de alíquota etc.) era a melhor opção em termos de custo-benefício.

Sobre a análise dos custos, faz-se necessário observar que ela não se resume à apuração dos gastos orçamentários com a política, mas também deve levar em consideração o **custo econômico**, que consiste no **somatório do custo contábil e do custo de oportunidade**. Assim sendo, importa tanto o custo diretamente relacionado com a política quanto o custo com aquilo que se deixou de fazer com os recursos que foram mobilizados (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018). Então, a análise de custos está preocupada em saber o quanto de recursos a unidade da federação direcionou para determinada política, mas também o custo operacional mobilizado (servidores redirecionados de outras tarefas ou até novos servidores) para dar conta dessa nova demanda.

Ocorre que a análise de custo de uma renúncia fiscal (gasto indireto) certamente é mais complexa que a mesma análise no âmbito das despesas orçamentárias (gastos diretos), pois nestas é mais fácil identificar a relação entre o gasto e o resultado.<sup>28</sup>

Da mesma forma, **a análise dos benefícios** importa na verificação não somente dos impactos diretamente relacionados com a política, mas também **os efeitos externos causados**, sejam eles positivos ou negativos (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018).<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Por exemplo, se a União gasta R\$1 milhão para custear um hospital público como 100 (cem) leitos de tratamentos de câncer, sabe-se que o custo de cada leito é de R\$10 mil. De outro lado, se a União concede R\$1 milhão de isenção de impostos para uma organização não governamental (ONG), que trata de pessoas com câncer, a fim de também subsidiar o custeio de 100 (cem) leitos, não há como afirmar, a partir de uma análise simplista, que o custo real de cada leito é R\$10 mil, pois esses mesmos leitos podem estar sendo financiados por outras fontes, como doações.

<sup>29</sup> Então, exemplificando, se após a implementação de uma política de incentivos fiscais foram gerados 10 (dez) mil empregos diretos nas empresas beneficiadas, também é necessário observar se as atividades beneficiadas proporcionaram o incremento de empregos indiretos e da arrecadação na região (benefícios indiretos). Alerta-se, portanto, que os benefícios devem ser analisados com cautela e a partir de critérios

Por fim, como já dito antes, em que pese não ser objeto desse referencial propor a execução de uma **ACB**, traz-se no *box* abaixo um exemplo prático, com base em uma das fórmulas<sup>30</sup> indicadas pela literatura especializada (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018; CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018), de como calcular o custo-benefício de uma ação governamental:

#### **Exemplo de ACB *ex ante***

Supondo que o Estado pretende implementar uma política de incentivos fiscais, que prevê, anualmente, a renúncia de receitas de ICMS no valor de R\$300, pelo período total de 10 (dez) anos. Já o projeto prevê, a partir do terceiro da fruição dos incentivos fiscais, um incremento de empregos (contrapartida) que gerará um benefício estimado de R\$500, anualmente.

Para aferir o custo-benefício dessa política pública, deve-se, primeiramente, trazer os valores dos custos e dos benefícios para o mesmo período, ou seja, trazê-los para o **Valor Presente (VP)**, adotando-se, para isso, uma taxa de desconto intertemporal ou taxa social de desconto (uma taxa de juros real adequada a cada caso), que é calculada pela fórmula:

$$(1+r)^t, \text{ de modo que a medida de tempo é } t \text{ e } r \text{ é a taxa}$$

Ademais, a fórmula para cálculo do **VP** é:

$$(VP) = \text{Valor Futuro (VF)} / (1+r)^t$$

Assim, considerando que a taxa social de desconto foi de 5%, o cálculo do Valor Presente do Custo (**VPC**) e do Valor Presente do Benefício (**VPB**) será:

$$VPC = 300/(1,05)^1 + 300/(1,05)^2 + 300/(1,05)^3 \dots + 300/(1,05)^{10} = 2.316,52$$

$$VPB = 500/(1,05)^3 + 500/(1,05)^4 + 500/(1,05)^5 \dots + 500/(1,05)^{10} = 2.931,16$$

De acordo com os cálculos do VPC e do VPB, a diferença entre ambos indicará o custo-benefício da política. Para tal, deve-se considerar que, quanto maior o Valor Presente Líquido (**VPL**) entre benefícios (VPB) frente aos custos (VPC), melhor será o resultado da política ou do programa quanto ao critério da economicidade, ou seja:

$$VPL = VPB - VPC > 0$$

$$VPL = 2.931,16 (VPB) - 2.316,52 (VPC) = 614,64$$

Vê-se, nesse exemplo, que a política obteve um resultado de custo-benefício positivo.

Note-se, também, a importância de adotar uma taxa de desconto intertemporal adequada à realidade, pois ela influenciará diretamente no resultado do cálculo, podendo induzir o gestor a má decisões.

Por fim, não dispensa lembrar que se trata aqui de apenas um exemplo ilustrativo, pois, como já dito antes, a monetização do custo e do benefício depende da observação de outros fatores, como custo de oportunidade e benefícios indiretos.

---

confiáveis, a fim de que não sejam subestimados ou superestimados, levando o tomador de decisão a criar falsas expectativas ou a acreditar em resultados irreais.

<sup>30</sup> Secchi (2019) propõe outra metodologia de cálculo para a **ACB** nas páginas 96-97 da sua obra.

É importante ressaltar que, a depender da finalidade da política pública, **nem sempre a ACB será adequada para a escolha da política pública**, pois ela só é pertinente quanto for possível monetizar os benefícios de determinada ação.<sup>31</sup> Em algumas situações essa monetização não é cabível ou envolve uma multiplicidade de fatores que a torna inviável, de maneira que prevalece a análise de custo-efetividade da política pública (SECCHI, 2019).

**Portanto, antes de despendar tempo e recursos para uma ACB, o analista deve atentar se é possível ou importante monetizar os benefícios esperados pela política pública.**

---

<sup>31</sup> Foi o caso, por exemplo, de o poder público ter gastado R\$112, por vacina contra a Covid-19. Além da situação atípica, em si, que impactou nos preços, é extremamente complexo (para alguns, impossível) monetizar o valor de cada vida que foi salva por meio da vacina. Secchi (2019) trata esses recursos que não possuem valor de mercado como “preços-sombra”, que alguns especialistas (ex: Companhias de Seguro) elaboram estudos na tentativa de estimar um valor.

## ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 06

Para a verificação da economicidade das renúncias fiscais, sugere-se que o Auditor busque responder as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>ECONOMICIDADE</b>	<b>Análise custo-benefício</b>	<p><b>Q1.</b> Se a análise custo-benefício (ACB) é a mais adequada para demonstrar a vantajosidade da política de renúncias fiscais adotada, de acordo com o benefício esperado.</p> <p><b>Q2.</b> A política de renúncia fiscal foi desenhada a partir de um modelo lógico, que define claramente seus insumos, suas atividades e seus produtos, bem como estabelecendo os indicadores aptos a medi-los?</p> <p><b>Q3.</b> Se a política de renúncias fiscais foi formulada com base em evidências que demonstram a sua capacidade de solucionar os problemas públicos e gerar benefícios sociais e/ou econômicos ao menor custo possível, de forma a explicitar a metodologia de cálculo adotada, considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» O valor monetário dos custos, considerando tanto os custos diretos quanto os custos de oportunidade e os custos operacionais;</li><li>» O valor monetário dos benefícios diretos e indiretos, inclusive das externalidades;</li><li>» A aplicação da taxa desconto cabível para o cálculo do Valor Presente (VP);</li><li>» O resultado positivo do Valor Presente Líquido (VPL), calculado pela diferença entre o Valor Presente dos Benefícios (VPB) e o Valor Presente dos Custos (VPC).</li></ul> <p><b>Q4.</b> Se o cálculo do custo-benefício levou em consideração a existência de outras intervenções planejadas ou em execução, a fim de evitar fragmentações, duplicidades, sobreposições e lacunas.</p> <p><b>Q5.</b> Se há evidências que demonstrem que a política de renúncias fiscais era o instrumento mais eficiente economicamente para tratar o problema, frente a opções viáveis disponíveis, considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» A realização de estudo indicando qual espécie de renúncia fiscal (isenção, crédito presumido etc.) era a melhor opção em termos de custo-benefício.</li><li>» A identificação ampla das possíveis alternativas de tratamento do problema público.</li><li>» A identificação mais restrita das alternativas consideradas viáveis, por meio da análise de aspectos estratégicos, econômicos, comerciais, financeiros e de gerenciamento.</li></ul>

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
	<p data-bbox="475 584 687 651"><b>Análise custo-benefício</b></p>	<p data-bbox="794 286 1382 405">» Riscos potenciais, como mudanças na conjuntura econômica e social capazes de afetar a sustentabilidade fiscal do Estado, e riscos de evasão e Elisão fiscal dos beneficiários.</p> <p data-bbox="775 454 1382 607"><b>Q6.</b> Se os recursos operacionais empregados no processo de concessão, monitoramento e avaliação das renúncias fiscais são adequados e eficientes, do ponto de vista econômico, considerando, entre outras questões, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="794 611 1382 696">» A disponibilização de pessoas capacitadas em quantidade suficiente para a gestão da política de renúncias;</li> <li data-bbox="794 701 1382 853">» A utilização de estruturas, processos, procedimentos e sistemas, inclusive em compartilhamento/integração com outros órgãos, que otimizem e desburocratizem a gestão, proporcionando economia de escala.</li> </ul> <p data-bbox="775 902 1382 987"><b>Q7.</b> Se a política de renúncias fiscais é monitorada e avaliada periodicamente quanto à relação custo-benefício.</p>

## CRITÉRIO 07 – LEGITIMIDADE (RESULTADOS E IMPACTOS)

A análise de **legitimidade** busca identificar se os objetivos traçados pela política estão sendo alcançados. Por ser uma **análise eminentemente de verificação de resultados**, pressupõe-se que a avaliação da legitimidade pelo TCE-PA possa ser realizada durante (*in itinere*) ou após (*ex post*) a execução da política pública, conquanto os agentes que participam da formulação da política possam relizar essa análise antes da execução (*ex ante*).<sup>32</sup>

A política pública deve ser formulada de modo a definir objetivos adequados para a resolução do problema público. A literatura especializada aponta que um dos modelos que auxiliam no processo de definição dos objetivos é o modelo **SMART**, cuja denominação é um acrônimo para retratar as seguintes características:

- **específico**: um objetivo não deve ser amplo ou genérico que conduza a interpretações duvidosas, perda de foco ou impossibilidade de alcance a partir das ações do Programa;
- **Mensurável**: não se pode gerenciar o que não se pode medir, portanto um objetivo ou meta deve ser passível de aferição;
- **atingível**: um objetivo deve ser realista, viável, possível de ser atingido em face dos recursos (humanos, materiais, financeiros etc.) disponíveis e das restrições inerentes à administração pública;
- **Relevante**: um objetivo deve estar relacionado a um problema, demanda ou oportunidade prioritária para a agenda governamental. Também deve estar alinhado aos objetivos estratégicos (setoriais e de governo) estabelecidos.
- **Tempo**: um objetivo deve ser programável, deve possuir uma data limite para alcance. (MP; SPI, 2010, p. 66).

Outrossim, uma das medidas fundamentais (não a única) para o sucesso da aferição de resultados é que o desenho da política tenha estabelecido indicadores consistentes, assim entendidos como aqueles que guardam relação lógica com os objetivos da política pública (MP; SPI, 2010).

Ademais, segundo o TCU (2020b), constitui boa prática do processo de operacionalização da política pública a garantia da transparência, por meio, inclusive, da divulgação do desempenho de indicadores.

---

<sup>32</sup> Repisa-se que é viável ao Tribunal de Contas, no intuito de cooperação, realizar análise *ex ante* da política pública, quando for convidado a participar do seu processo de formulação

Segundo o Guia Metodológico de Indicadores de Programas, a validação do processo de seleção de indicadores deve ser feita busca responde as seguintes indagações:

1. Os indicadores escolhidos são válidos para expressar resultados?
2. Têm relação direta com os objetivos do Programa?
3. São oriundos de fontes confiáveis?
4. São mensuráveis?
5. São em quantidade suficiente para expressar as dimensões envolvidas?
6. Consideram a dimensão territorial, quando necessária?
7. Expressam questões transversais, quando existirem?
8. As limitações inerentes aos indicadores foram consideradas?
9. Atendem ao critério de completude dos atributos exigidos para o seu cadastramento? (MP; SPI, 2010, p. 63).

A partir das respostas para cada um dos citados questionamentos, deve-se ponderar pela manutenção ou substituição dos indicadores selecionados, ou se é necessário revisar o programa.

**Portanto, a premissa para a análise da legitimidade é que os resultados esperados (metas, objetivos e impactos) foram claramente definidos na política pública e haja indicadores adequados para medi-los.**

A análise de resultados visa identificar o desempenho da política pública, por meio das nuances da **eficácia** e da **efetividade**. O TCU fez distinções conceituais bem pragmáticas entre as referidas nuances:

#### **1.4.3 Eficácia**

A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 1993). **O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento**, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

#### **1.4.4 Efetividade**

**A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo.** Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos

finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN; FRANCO, 1993).

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3100/42, 2016). **A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto.** O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse. (TCU, 2020a, p. 17-18. (grifo nosso)

Vê-se que as avaliações da eficácia e da efetividade guardam certa similaridade. Ambas visam aferir os resultados de determinada ação governamental, mas em perspectivas diferentes.

**Na eficácia**, a perspectiva dos resultados da intervenção é a partir das “*mudanças observadas no curto prazo sobre indivíduos, grupos ou instituições.*”(CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018, p. 98).

**Na efetividade**, a observância dos resultados foca nas “*mudanças de mais longo prazo promovidas sobre o aspecto ou a perspectiva futura de seus beneficiários ou grupo no qual se inserem*” (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018, p. 99). Insere-se nesse contexto, também, a perspectiva dos resultados quanto aos efeitos, que, basicamente, constituem “*outros impactos do programa, esperados ou não, que afetam o meio social e institucional no qual se realizou*” (DRAIBE, 2001, p. 21).

Por essas características, diz-se que, enquanto a eficácia visa medir resultados (*outcomes*), a efetividade visa aferir impactos (*impacts*) ou o resultado dos resultados (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA, 2018).

Gráfico 06 – Diferença entre os objetivos das análises de resultado e de impacto



Fonte: elaborado pelo autor

Além das mencionadas diferenças quanto ao objeto, as avaliações de resultados e de impactos também são metodologicamente diferentes, conforme a lição abaixo:

A **avaliação de resultado**, como dito antes, baseia-se na observação dos indicadores quantitativos, ou no uso de metodologias quantitativas exploratórias, e no levantamento de percepção dos resultados da política, segundo os seus usuários finais. Hipóteses são levantadas sobre os indicadores de resultados e impactos na linguagem do modelo lógico. Já a **avaliação de impacto**, com uso de metodologias estatísticas mais sofisticadas e hipóteses sobre o comportamento dos beneficiários da política e dos não beneficiários que servirão de grupo de controle, pode estimar os efeitos causais da política tanto sobre os indicadores de resultados quanto de impactos, novamente, definidos no modelo lógico. (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018, p. 242) (grifo nosso)

Assim, a análise de legitimidade (resultados e impactos) demanda que se observe o contexto de intervenção (mudança de comportamentos e de realidades) que o incentivo fiscal proporcionou em determinada região, incluída a questão das externalidades (efeitos colaterais a quem não participa diretamente da relação/intervenção).

Um incentivo fiscal pode, por exemplo, causar externalidades positivas quando, ainda que não seja um impacto esperado/desejado, a atividade beneficiada atrai a instalação de outros negócios na região ou quando aumenta a arrecadação, por via reflexa. De outro lado, a atividade beneficiada pode gerar externalidades negativas, quando, por exemplo, ocasionam degradação ambiental, prejuízo a arranjos produtivos locais e aumento da demanda por serviços públicos sem a devida cobertura orçamentária para custeio.

De acordo com o TCU (2020b), constitui prática de governança que, periodicamente, seja feito o monitoramento e a avaliação dos resultados da política pública.

De mais a mais, **tratando-se de avaliação de resultados, é desejável que seja verificado se as metas e objetivos perseguidos pela política transversalizam com outras questões de interesse do país, das regiões e da sociedade**, em especial relevo quanto às seguintes:

- I) Observância da isonomia fiscal;
- II) Necessidade de um desenvolvimento que promova crescimento econômico e bem-estar social, alinhado aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da ONU.

## I- A observância da isonomia fiscal

As Finanças Públicas se preocupam com a questão da igualdade, com especial detença quanto à **isonomia fiscal**.<sup>33</sup> E a CF/88, ao designar as limitações do poder de tributar, foi expressa quanto a sua previsão.

De início, a CF/88 veda aos entes federados a possibilidade de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II). Também proíbe que a União crie tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência a um dos demais entes federados, em detrimento de outro, fazendo a **ressalva de que se admite a concessão de renúncias fiscais destinadas a reduzir desigualdades socioeconômicas entre as diferentes regiões do País** (art. 151).

A isonomia fiscal é um dos aspectos mais evidentes de justiça fiscal (TORRES, 2014). Está presente em diversos preceitos fundamentais da tributação, tais como: **a Capacidade Contributiva, a Progressividade, a Seletividade e a Neutralidade**.

A **Capacidade Contributiva**, prevista no § 1º do art. 145 da CF/88, versa que cada cidadão deve pagar os impostos de forma proporcional ao seu poder aquisitivo (quem mais tem deve pagar mais). Já a **progressividade** é uma forma de instrumentalizar a capacidade contributiva, por meio da adoção de alíquotas variadas/progressivas dos impostos.

A capacidade contributiva é um mandamento e a progressividade é um instrumento de efetivação desse mandamento. A aplicação de ambos depende sobre quem recai ônus econômico da tributação, ou seja, se o tributo é direto ou indireto.

Basicamente, nos tributos diretos o seu recolhimento se dá pelo sujeito que, cumulativamente, arca com o ônus fiscal (contribuinte de fato) e tem o dever de pagar

---

<sup>33</sup> “Não basta que a lei crie a tributação justa, afinada com a capacidade econômica do cidadão, mas que a imponha igualmente a todos; nem se esgota a segurança no direito de ir à presença do juiz expor a sua pretensão contra o Fisco, mas de estar em pé de igualdade com a outra parte; nem a imunidade significa apenas intributabilidade dos direitos da liberdade, senão que aponta para a igual vedação de incidência para todos os homens. Demais disso, **a igualdade tributária não está presa a um único fundamento, eis que pode se justificar por motivos fiscais ou extrafiscais, financeiros ou políticos, conjunturais ou permanentes.**” (TORRES, 2005, p. 348) (grifo nosso)

(contribuinte de direito). Já nos tributos indiretos, o sujeito que arca com o ônus fiscal é diferente daquele que tem a obrigação de recolher (PAULSEN, 2022).

Por isso que os impostos incidentes sobre o consumo, em especial o ICMS, são considerados regressivos, uma vez que incidem sobre fatos que não levam em consideração a capacidade de pagamento dos contribuintes de fato.

O primado da capacidade distributiva deve ser observado até nas políticas de renúncias, conforme o posicionamento doutrinário:

**A isenção deve se basear na ideia de justiça, correspondendo aos seus princípios da capacidade contributiva, redistribuição de rendas ou desenvolvimento econômico.** A política das isenções está hoje sob suspeita generalizada de injustiça, improdutividade e perversidade fiscal, o que a torna suscetível de se transformar constantemente em privilégio odioso, ofensivo da liberdade e dos direitos humanos do contribuinte. (TORRES, 2008, p. 322-323) (grifo nosso)

Nesse sentido, não seria inválida a norma de renúncia fiscal que trata desigualmente os contribuintes, na medida da sua desigualdade, desde que o tratamento desigual seja proporcional aos fins perquiridos pela norma (BONAT; FOLLONI, 2015).

Se a renúncia fiscal, por si só, já conduz a tratamento tributário diferenciado (desigual entre os beneficiários e os não beneficiários), sob a justificativa de cumprimento de direitos fundamentais, não há de se refutar que ela possa promover igualdade substancial entre os seus beneficiários.

Uma política fiscal, que incorpora os preceitos da capacidade contributiva e da progressividade, tem grande chance de sucesso na redistribuição de renda, na redução de desigualdades e na realização de um verdadeiro projeto político pelo bem comum.

Por sua parte, a **seletividade** constitui técnica – extrafiscal - de tributar mais ou menos uma mercadoria, de acordo com a sua essencialidade. A seletividade pode ser entendida como uma forma de, dada impossibilidade/dificuldade de personalizar os impostos indiretos (sobre o consumo), pelo menos tentar corrigir ou reduzir os seus efeitos regressivos (SILVEIRA, 2020). Por exemplo, a diminuição da carga tributária para itens da cesta básica é um meio de emprego da seletividade que busca incentivar a aquisição desses produtos, assim como o aumento da carga tributária para o cigarro também é um modo de seletividade que visa desestimular a aquisição desse produto nocivo à saúde.

Sobre a **neutralidade fiscal**, parte da doutrina entende que ela deriva de um subsistema da economia que, primado num ideal de eficiência econômica pautado em justiça, exige que a tributação deve influenciar minimamente nas escolhas dos agentes de produção (CALIENDO, 2009).

Há quem entenda que os incentivos fiscais, sobretudo quando concedidos sem o rigor de critérios baseados na equidade fiscal, afrontam ao preceito da neutralidade fiscal. Nesse caminho, é válido citar a abordagem que a doutrinária abaixo dá para o tema, em específico quanto aos incentivos fiscais:

Há dois aspectos relevantes que devem ser observados no princípio da neutralidade fiscal: o da eficiência econômica que tem como pressuposto a maior produtividade baseada nos mecanismos de mercado, sem qualquer interferência do poder público, refletido no princípio da livre concorrência; o segundo aspecto é o da equidade que está relacionado ao direito legislado no sentido de não promover discriminação, nem restrição legal. Os incentivos fiscais para “vestir um santo e desvestir vários outros”, muito em voga entre nós, é afrontoso a esse princípio, acabando por comprometer o princípio da eficiência econômica. Uma isenção, por exemplo, no meio do ciclo de comercialização de mercadoria para favorecer este ou aquele setor da economia, causa uma distorção econômica muito grande, à medida que acarreta a anulação e estorno dos créditos de impostos referentes às etapas anteriores ao da isenção. [...] **Advirta-se, no entanto, que as distorções decorrentes de incentivos fiscais generalizados decorrem do desrespeito pelo legislador infraconstitucional de preceitos da Constituição voltados exatamente para preservar a neutralidade fiscal em situações específicas.** (HARADA, 2016) (grifo nosso)

Por conta dessa visão, há quem veja com desconfiança a possibilidade de uma real neutralidade tributária, na medida em que os impostos tendem a gerar, inevitavelmente, efeitos econômicos paralelos (TORRES, 2005).

Todavia, deve-se compreender que a neutralidade fiscal não nega a interferência dos tributos na economia, enquanto consectário lógico, mas sim que a tributação não deve causar distorções competitivas, da feita que o Estado deve conferir tratamento igual aos agentes econômicos que estejam em condições semelhantes (BUÍSSA; BEVILACQUA, 2017).

Mas, repise-se, é possível e desejável que o quesito “condição semelhante” considere, entre outros, o elemento da capacidade contributiva dos agentes beneficiários, em apreço à isonomia fiscal.

## **II - A necessidade de um desenvolvimento que promova crescimento econômico e bem-estar social, alinhado aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da ONU**

Como já visto antes, o dever fundamental de pagar tributos só pode ser afastado quando a política fiscal objetivar a efetivação dos preceitos fundamentais da CF/88. Dessa forma, os objetivos da política de renúncia fiscal devem estar alinhados ao ideal de desenvolvimento adotado pela CF/88.

Esse ideal constitucional não reduz o desenvolvimento à acumulação de riqueza, ao crescimento do PIB e a outras questões relacionadas à renda, até porque há dados concretos identificando que, ao contrário do que se pensa, muitos países considerados economicamente desenvolvidos estão permeados de desigualdades sociais (SEN, 2018).

O crescimento econômico e o bom desempenho do mercado são instrumentos importantes para a consecução de um *desenvolvimento* substancial, desde que o Estado não esqueça a sua responsabilidade em prover e/ou viabilizar direitos fundamentais em prol do enriquecimento da vida humana. Essa perspectiva adota a premissa de que “*o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam*” (SEN, 2018, p. 11).

Igualmente, o desenvolvimento adotado pela CF/88 é aquele que almeja crescimento econômico, mas sem deixar de lado o bem-estar da sociedade e a proteção ao meio ambiente.

Dessarte, o resultado positivo de uma política pública, propriamente dito, é aquele concretiza os direitos e as garantias fundamentais da CF/88, principalmente quanto aos objetivos da República Federativa do Brasil, quais sejam: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º).

Outra preocupação que transversaliza a questão das renúncias fiscais é o cumprimento da Agenda 2030 da ONU, um compromisso internacional pelo desenvolvimento

sustentável, com o objetivo de concretizar, de maneira global, os direitos humanos, integrando fatores de ordem econômica, social e ambiental (ONU, 2015).

No referido compromisso, foram estabelecidos os “17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)”, assim como ilustrado no quadro abaixo:

Quadro 01 – Descrição dos ODS

<b>OS 17 ODS DA AGENDA 2030 DA ONU</b>		
<b>ODS</b>	<b>Descrição</b>	<b>Eixo temático</b>
<b>ODS 1</b>	Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares	<i>Erradicação da Pobreza</i>
<b>ODS 2</b>	Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável	<i>Fome Zero e Agricultura Sustentável</i>
<b>ODS 3</b>	Assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades	<i>Boa Saúde e Bem-Estar</i>
<b>ODS 4</b>	Assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos	<i>Educação de Qualidade</i>
<b>ODS 5</b>	Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas	<i>Igualdade de Gênero</i>
<b>ODS 6</b>	Garantir disponibilidade e manejo sustentável da água e saneamento para todos	<i>Água Potável e Saneamento</i>
<b>ODS 7</b>	Garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos	<i>Energia Limpa e Acessível</i>
<b>ODS 8</b>	Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo, e trabalho decente para todos	<i>Emprego Decente e Crescimento Econômico</i>
<b>ODS 9</b>	Construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável, e fomentar a inovação	<i>Indústria, Inovação e Infraestrutura</i>
<b>ODS 10</b>	Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles	<i>Redução das Desigualdades</i>
<b>ODS 11</b>	Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis	<i>Cidades e Comunidades Sustentáveis</i>
<b>ODS 12</b>	Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis	<i>Consumo e Produção Responsáveis</i>
<b>ODS 13</b>	Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e seus impactos	<i>Ação Contra a Mudança Global do Clima</i>
<b>ODS 14</b>	Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável	<i>Vida na Água</i>
<b>ODS 15</b>	Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade	<i>Vida Terrestre</i>
<b>ODS 16</b>	Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis	<i>Paz, Justiça e Instituições Eficazes</i>
<b>ODS 17</b>	Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável	<i>Parcerias e Meios de Implementação</i>

Fonte: elaborado pelo autor. Base de dados: <https://odsbrasil.gov.br/>. Acesso em 01/03/2023.

**Esses ODS estão associados ao cumprimento de 169 metas** integradas e indivisíveis, de modo que *“um dos maiores desafios para a internalização dos ODS está na adequação de suas metas para a realidade brasileira e a definição dos indicadores passíveis de serem medidos no País, à nível federal, estadual e principalmente no municipal”* (SCAFF; BRAGA, 2021, p. 29).

Como se viu acima, diversos objetivos possuem relação direta ou indireta com políticas de concessão de incentivos fiscais. Enquanto evidência concreta disso, cita-se o documento disponibilizado à ONU, intitulado de *“Relatório local voluntário sobre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Estado do Pará (Ano 2022)”*, que assim diz:

Dentre as estratégias adotadas no fomento à economia, com a finalidade de promover o crescimento econômico na direção da meta 8.1, destaca-se a realização de esforços para atrair empreendimentos para o Estado, com ações de promoção comercial do Pará no Brasil e no exterior, **além da política de atração de investimento local, como, por exemplo, a política de concessão de incentivos fiscais, que em 2021 atendeu 155 empresas, com investimentos de R\$19,95 milhões.** (PARÁ, 2022, p. 81) (grifo nosso)

Com efeito, tendo em vista que as renúncias fiscais são um instrumento com potencial para afetar o cumprimento dos ODS, seja financiando as políticas públicas necessárias seja por conta da redução das receitas públicas que seria utilizadas para o mesmo fim, as Cortes de Contas devem avaliar *“os impactos deste procedimento aos ODS, considerando-se o compromisso firmado pela Administração Pública estadual em prol da Agenda 2030 e as consequências decorrentes da ausência de receitas nos programas e projetos existentes”* (SILVA; XERFAN; BORBA, 2020, p. 42435).

Após essas considerações gerais sobre as premissas para a fiscalização da legitimidade das renúncias fiscais, passa-se para a exposição das principais questões que envolvem as avaliações de resultados e de impacto.

#### ***A) A avaliação de resultados (outcomes)***

A partir das diretrizes que constam no guia para análise de políticas pública *ex post*, do Governo Federal, a avaliação de resultados que podem ser observados mais a curto prazo (*outcomes*, metas) pode ser feita seguindo o seguinte passo a passo:

### Passo 01 - Identificação dos resultados esperados da política



Quer-se comparar os resultados definidos no desenho da política pública com os resultados percebidos após a sua implementação. Como já visto antes, a análise *ex ante* é um importante instrumento no processo de formulação da política pública, principalmente no que concerne à definição dos objetivos adequados para a resolução dos problemas públicos. Enfatiza-se que um dos modelos que auxiliam no processo de definição dos objetivos é o modelo **SMART**, que utiliza os critérios da especificidade, mensurabilidade, atingibilidade, relevância e temporalidade.

### Passo 02 - Planejamento da avaliação de resultados



Cuida-se de planejar a avaliação dos resultados, verificando a existência de recursos necessários (orçamento, pessoas, dados, sistemas) para que ela seja viável e, caso sendo, é sugerido o mapeamento das questões centrais (associadas a indicadores) que precisam ser respondidas pela avaliação.

### Passo 03 - Definição do método para coleta de informações



É definido o modo como as informações serão coletadas, como, por exemplo: a) a observação natural, em que o avaliador vai no local (*in loco*) onde está sendo realizada a política pública para observar como ela está se desenvolvendo; b) a pesquisa, que consiste em técnica de coleta de dados primários (dados coletados diretamente pelo próprio pesquisador), a fim de integrar uma amostra ampla e representativa da população, de modo que o resultado da análise pode propiciar conclusões mais generalizadas acerca da política pública; c) o estudo de caso, que é utilizado quando, dada a abrangência da política, é preciso fazer uma amostragem mais limitada do objeto da avaliação, ou seja, a análise da política não é generalizadas, mas também é aprofundada quanto ao objeto da amostragem.

#### Passo 04 - Definição do método de avaliação



Quer-se definir o método de avaliação que será utilizado, com base nos critérios quantitativo (análise numérica, estatística etc.) e qualitativo (análise contextual, explanatória, comportamental etc.). O quadro abaixo evidencia didaticamente algumas distinções entre os critérios quantitativo e qualitativo:

Quadro 02 – Distinções entre os métodos de avaliação quantitativo e qualitativo

Estágio da avaliação	Quantitativo	Qualitativo
<b>Objetivos</b>	Obter conclusões generalizáveis	Entender processos, comportamentos e condições percebidos pelos grupos ou indivíduos estudados
<b>Uso</b>	Mensurar (quem, o que, quando, como, quanto, quantos, com que frequência)	Analisar (como e por quê)
<b>Coleta dos dados</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entrevistas padronizadas</li><li>• Questionários pré-determinados</li><li>• Pesquisas usando perguntas fechadas</li><li>• Levantamento e análise de documentos escritos e bibliografia sobre o tema</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entrevistas aprofundadas e abertas</li><li>• Observação direta e verificação in loco</li><li>• Levantamento e análise de documentos escritos e bibliografia sobre o tema</li></ul>
<b>Amostra</b>	Amostragem probabilística	Amostra por conveniência (selecionada subjetivamente, conforme o interesse da pesquisa)
<b>Método</b>	Análise estatística	Triangulação (uso simultâneo de percepção, validação e documentação)

Fonte: CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018, com adaptação

#### Passo 05 - Avaliação dos resultados



É feito o diagnóstico, indicando se os resultados obtidos foram satisfatórios ou não, de modo a subsidiar o gestor a decidir pela continuidade, redesenho, suspensão ou até mesmo a finalização da política pública. O diagnóstico permitirá a percepção de como os beneficiários da política foram afetados, levando em consideração o atingimento dos objetivos propostos e os fatores (plenajdos ou não) que contribuíram para o resultado. Vale ressaltar, a avaliação de resultados não se preocupa com os efeitos causais da política pública, cuja investigação é papel da avaliação de impactos.

## Passo 06 - Expedição de recomendações



A partir do diagnóstico da avaliação acompanhado de evidência, o analista da política poderá fazer recomendações aos interessados, apresentando propostas de melhoria aos gestores.

### ***B) A avaliação de impactos (impacts)***

Sobre o assum, cumpre observar:

uma **avaliação de impacto** estima as mudanças no bem-estar dos indivíduos que podem ser atribuídas a um projeto, política pública ou programa específico. O enfoque na atribuição do resultado é o selo distintivo das avaliações de impacto. Igualmente, **seu desafio central é identificar a relação causal entre o programa ou a política e os resultados de interesse.**” (Gertler et al, 2018, p. 04) (grifo nosso)

Assim como mencionado anteriormente, a avaliação de resultados (gênero) pode ser feita antes ou depois da execução da política pública. Nesse mesmo caminho, diz-se que a avaliação de impacto pode ser prospectiva ou retrospectiva:

As avaliações de impacto podem ser divididas em duas categorias: prospectivas e retrospectivas. As **avaliações prospectivas** são desenvolvidas ao mesmo tempo em que o programa está sendo elaborado e são integradas à implementação do programa. Os dados de linha de base são coletados antes da implementação do programa, tanto para o grupo que receberá a intervenção (conhecido como grupo de tratamento) quanto para o grupo usado como comparação, que não receberá a intervenção (conhecido como grupo de comparação). As **avaliações retrospectivas** avaliam o impacto do programa após sua implementação, gerando grupos de tratamento e de comparação a *posteriori*. (GERTLER *et al*, 2018, p. 10) (grifo nosso)

Ainda segundo Gertler *et al* (2018), as avaliações prospectivas são mais eficientes, sobretudo quando fazem parte do desenho do programa, pois estabelecem melhor os parâmetros de controle dos impactos esperados.

A análise de impacto se propõe a dar a visão “do todo”, das mudanças sociais e/ou econômicas que estão por detrás dos objetivos da política, e não apenas dos resultados parciais obtidos. O *box* abaixo busca explicar, pragmaticamente, a diferença entre as avaliações de resultado e de impacto.

### Exemplo distintivo das avaliações de resultado e de impacto

Determinada política de incentivos fiscais traçou como meta a instalação de novos empreendimentos e a criação de 10 (dez) mil novos empregos diretos em determinada localidade, com a intenção de promover crescimento econômico e reduzir a pobreza. Após avaliações, identificou-se que a atividade econômica beneficiada trouxe incrementos ao PIB do Estado e meta de empregos diretos na localidade foi alcançada, porém, considerando que esses novos empreendimentos atraíram pessoas de todo o país para aquela região, outros índices, como PIB *per capita* e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), não evidenciam melhorias substanciais na economia e na redução da pobreza. Portanto, em que pese a política ter alcançado suas metas, não houve mudanças positivas na realidade local.

Como dito antes, diferentemente da avaliação de resultados (metas), a avaliação de impactos é uma avaliação de “resultado dos resultados”, que busca compreender e dimensionar, de forma abrangente, os **efeitos causais** gerados por determinada política pública.

Dassarte, **a avaliação de impacto visa identificar se determinada política pública proposta é, indubitavelmente, a causadora do efeito observado (nexo-causal)**, pressupondo que também sejam conhecidos os demais elementos exógenos que contribuíram para isso, mas que não retiram o caráter determinante da política adotada. A causalidade não é só a relação entre variáveis distintas (mera correlação), mas sim quando uma é a causa da outra (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018).

Se, por exemplo, no caso do *box* acima o avaliador percebesse que houve crescimento econômico e redução da pobreza, mas que para isso foi essencial a existência de outras ações cruzadas (não consideradas no desenho da política pública), então a conclusão dessa avaliação seria que não foram produzidos os impactos esperados.

Gráfico 07 – Relação causal entre a política pública e os impactos verificados



Fonte: elaborado pelo autor

Conforme Gertler *et al* (2018), após inferir as causas esperadas ou observadas de determinado impacto, é medida fulcral para a avaliação a análise **contrafactual** da

situação posta, de modo a contrapor o que aconteceu com a intervenção da política pública e o que aconteceria (estimativa) se não houvesse a intervenção. A estimativa contrafactual costuma ser feita por meio de comparações entre grupos que serão atingidos pela política e outros que não serão.

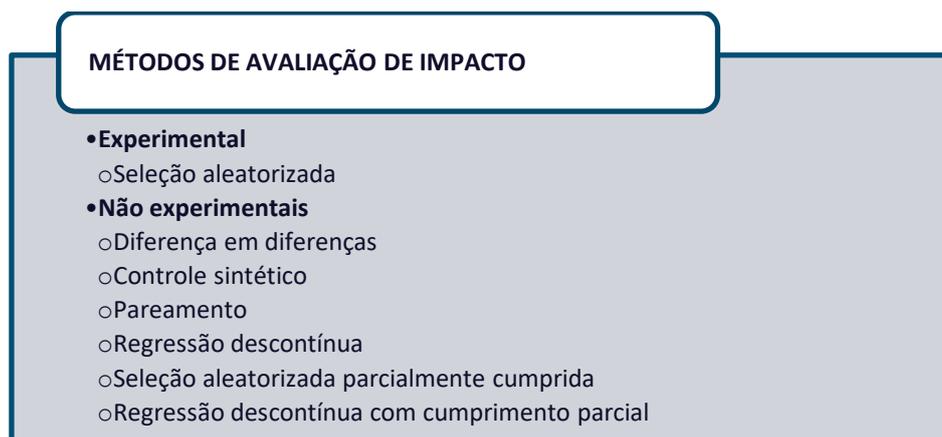
Além do mais, é importante frisar que, para a construção de um contrafactual convincente, "não é suficiente comparar os indicadores antes e depois da política, e nem comparar os indicadores dos que foram atendidos pela política com aqueles que não foram" (CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018, p. 287).

É recomendável que a avaliação de impactos leve em consideração a **sustentabilidade** da política pública, ou seja, se os efeitos esperados pela intervenção continuarão existindo, satisfazendo tanto as necessidades presentes quantos as futuras (TCU, 2020b).

Aliás, vale observar que a avaliação de impactos está correlacionada com as avaliações de **relevância** e de **utilidade** dos efeitos causados pela política pública. Consoante o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU, a avaliação de relevância analisa se os objetivos da política pública realmente visam suprir necessidades socioeconômicas ou ambientais, ao passo que a avaliação de utilidade busca identificar a satisfação da sociedade com a política (valor público), ou seja, busca saber se a intervenção pública "valeu a pena" aos seus destinatários (TCU, 2020b).

Conforme guia para análise de políticas pública *ex post*, do Governo Federal, há diversos métodos científicos para a avaliação de impactos, os quais, embora se dispense o aprofundamente, cumpre citar:

Quadro 03 – Métodos de avaliação de impacto



Fonte: elaborado com base em CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA *et al*, 2018

Após a introdução das noções conceituais indispensável para a compreensão dos objetivos da avaliação de impactos, passa-se para o exame objetivo dos critérios aplicáveis. Ressalta-se que os critérios para avaliação dos impactos utilizado nesse Referencial são frutos das diretrizes que constam no estudo de Gertler *et al*, divulgado pelo BID e pelo Banco Mundial, intitulado “Avaliação de Impacto na Prática”, bem como no guia para análise de políticas pública *ex post*, do Governo Federal.

Por fim, de acordo com o estudo “Avaliação de Impacto na Prática”, os elementos centrais de uma avaliação de impacto são:

<b>Elementos centrais de uma avaliação de impacto</b> (GERTLER <i>et al</i> , 2018, p. 358)	Uma pergunta de política pública concreta e relevante — fundamentada em uma teoria da mudança — que possa ser respondida por uma avaliação de impacto.
	Uma metodologia robusta, derivada das regras operacionais do programa, para estimar um contrafactual que mostre a relação causal entre o programa e os resultados de interesse.
	Uma equipe de avaliação bem formada e que funcione como uma parceria entre a equipe de formulação e gestão de políticas públicas e a equipe de pesquisa.
	O respeito pelos padrões éticos e a consideração pelos seres humanos no desenho e implementação da avaliação e na coleta de dados relacionados a ela, bem como a atenção aos princípios da ciência aberta para garantir a transparência.
	Uma amostra com poder estatístico suficiente para permitir a detecção de impactos relevantes para as políticas públicas.
	Uma metodologia e amostras que forneçam resultados generalizáveis para a população de interesse.
	Dados de alta qualidade que forneçam as informações adequadas e necessárias para a avaliação de impacto, incluindo dados para os grupos de tratamento e de comparação, dados de linha de base e de acompanhamento e informações sobre a implementação do programa e seus custos

## ITENS DE VERIFICAÇÃO DO CRITÉRIO 07

Para a fiscalização das renúncias fiscais quanto ao aspecto da legitimidade, com base nos ensinamentos anteriores foram sistematizadas as seguintes questões de auditoria:

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGITIMIDADE</b>	<b>Análise aplicada aos resultados e aos impactos</b>	<p><b>Q1.</b> A política de renúncia fiscal foi desenhada a partir de um modelo lógico, que define claramente seus resultados e seus impactos, bem como os indicadores aptos a medi-los?</p> <p><b>Q2.</b> Quanto aos objetivos definidos no processo de formulação da política de renúncias:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» São específicos e bem caracterizados?</li><li>» São mensuráveis?</li><li>» São atingíveis, realistas e viáveis, de acordo com a estratégia de implementação?</li><li>» Respondem a um problema público relevante?</li><li>» É possível estimar o prazo de alcance?</li><li>» Transversalizam com outras questões fundamentais, como: a busca por um desenvolvimento que promova tanto crescimento econômico quanto a melhoria do bem-estar da sociedade e proteção ao meio ambiente; a redução das desigualdades entre as regiões de integração do Estado; a promoção/manutenção da equidade e da neutralidade fiscal; o alinhamento aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da ONU ?</li></ul> <p><b>Q3.</b> Quanto aos indicadores de resultados e de impactos escolhidos no processo de formulação da política de renúncias:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>» São válidos para medir resultados?</li><li>» Têm relação clara e direta com os objetivos definidos na política?</li><li>» São oriundos de fontes confiáveis ou foram construídos especificamente para a política?</li><li>» Podem ser mensurados?</li><li>» São em quantidade suficiente para expressar a complexidade das dimensões da eficácia e da efetividade da política?</li><li>» Utilizam critérios socioespaciais, que permitam tratar os problemas e as carências da sociedade local, bem como aproveitar as potencialidades da região?</li><li>» Expressam questões transversais (atingimento de diversos problemas), quando existirem?</li><li>» Foram consideradas as limitações que lhes são inerentes?</li></ul>

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
	<b>Análise aplicada aos resultados e aos impactos</b>	<p><b>Q4.</b> A política de renúncia fiscal é pautada no princípio da isonomia fiscal, estabelecendo tratamento igual para contribuintes em mesma situação econômica, e adotando, quando cabível, a progressividade de alíquotas para contribuintes em situações econômicas diferentes?</p> <p><b>Q5.</b> A política de renúncia fiscal estabelece mecanismos para revisão dos benefícios concedidos, de acordo com as alterações na capacidade contributiva dos contribuintes?</p> <p><b>Q6.</b> A política de renúncias fiscais favorece determinados setores/atividades da economia, visando corrigir falhas de mercado?</p>

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGITIMIDADE</b>	<b>Análise aplicada à avaliação de resultados</b>	<p><b>Q7.</b> Há evidências que demonstrem que os objetivos de curto prazo (metas) estão alinhados com demandas sociais, econômicas ou ambientais mais urgentes da região/localidade, bem como se são capazes de resolvê-las?</p> <p><b>Q8.</b> Foram realizadas avaliações periódicas do alcance dos resultados que podem ser percebidos a curto prazo?</p> <p><b>Q9.</b> Os benefícios (produtos) gerados pela política de renúncias fiscais guardam coerência com os objetivos e metas estabelecidos?</p> <p><b>Q10.</b> Os resultados de curto prazo (metas) propostos pela política de renúncias fiscais foram alcançados?</p> <p><b>Q11.</b> Os objetivos e as metas estabelecidas pela política de renúncias fiscais estão correlacionados com outras políticas?</p> <p><b>Q12.</b> Existe sítio eletrônico onde são divulgadas as informações quanto ao desempenho de indicadores e alcance de metas e objetivos de curto prazo da política de renúncia fiscal?</p> <p><b>Q13.</b> Caso os resultados de curto prazo (metas) propostos pela política de renúncias fiscais não tenham sido alcançados, foram apresentadas as justificativas fundamentadas e as medidas tomadas para dirimir eventuais prejuízos?</p>

Aspecto	Critério	Questões de Auditoria
<b>LEGITIMIDADE</b>	<b>Análise aplicada à avaliação de impactos</b>	<p><b>Q14.</b> Há evidências que demonstrem que os impactos esperados são capazes de resolver problemas sociais, econômicos ou ambientais que são relevantes para a região/localidade?</p> <p><b>Q15.</b> Foram realizadas avaliações periódicas que tenham confirmado a validade (real perspectiva de concretização) dos impactos esperados pela política de renúncias fiscais?</p> <p><b>Q16.</b> Os benefícios (produtos) gerados pela política de renúncias fiscais guardam coerência com os impactos/efeitos esperados?</p> <p><b>Q17.</b> Foi identificado se os impactos esperados pela política de renúncias fiscais foram alcançados?</p> <p><b>Q18.</b> Os impactos observados guardam nexos de causalidade com política de renúncias fiscais?</p> <p><b>Q19.</b> É possível estabelecer nexos de causalidade entre os impactos observados e outras políticas públicas?</p> <p><b>Q20.</b> Há indicativo da sustentabilidade dos impactos gerados pela política de renúncias fiscais, de modo a beneficiar gerações atuais e futuras?</p> <p><b>Q21.</b> A política de renúncias fiscais produziu outros efeitos não previstos, positivos ou negativos? Quais?</p> <p><b>Q22.</b> Caso os impactos propostos pela política de renúncias fiscais não tenham sido alcançados, foram apresentadas as justificativas fundamentadas e as medidas tomadas para dirimir eventuais prejuízos?</p> <p><b>Q23.</b> Existe sítio eletrônico onde são divulgadas as informações quanto ao desempenho de indicadores e alcance de metas e objetivos de curto prazo da política de renúncia fiscal?  <b>Nota:</b> há relação com a questão de auditoria <b>Q3</b> do <b>Critério 03</b>.</p>

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente Referencial visou prover, ao corpo técnico do Tribunal de Contas do Estado do Pará, tanto as bases teóricas sobre o tema das renúncias de receita tributária quanto a indicação dos parâmetros para as fiscalizações nessa temática.

Além de outras fontes bibliográficas, destaca-se que os Referencias de Controle de Benefícios Tributários e de Políticas Públicas do TCU, os Guias de Avaliação de Políticas Públicas *ex ante* e *ex post* do Governo Federal e as diretrizes da Atricon foram os principais documentos técnicos que inspiraram a definição do formato e dos parâmetros de fiscalização das renúncias fiscais.

A partir dos critérios estabelecidos (*micro* e *macroavaliação*), o Referencial de Fiscalização das Renúncias Fiscais do TCE-PA foi estruturado de forma a permitir que sejam avaliados, de forma individualizada, os aspectos da legalidade, da economicidade e da legitimidade das renúncias de receita tributária, muito embora seja possível e recomendado que essa avaliação leve em consideração todos os referidos esses aspectos.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. Brasília: TCU, 2000.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*.
- ARAÚJO, Xenise Milhomem Brandão *et al.* Quem está ficando para trás? Uma análise da transparência pública dos portais eletrônicos de municípios tocantinenses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, n. 44, p. 123-141, jul./set., 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8082958>. Acesso em 02/04/2023.
- ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Resolução n. 06/2016. **Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”**. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>>. Acesso em: 15/02/2022.
- ATRICON - ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. Nota Recomendatória n. 01/2023. **Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros quanto à sua atuação em relação ao tema dos gastos tributários**. Disponível em: [https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01\\_2023.pdf](https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2023/01/Nota-Recomendatoria-Atricon-01_2023.pdf). Acesso em: 15/02/2023.
- BELTRÃO, Irapuã. **Princípio da Economicidade : a atuação do Estado e o gasto eficiente como direito do contribuinte e do cidadão**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022. Edição do Kindle.
- BID - BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Los presupuestos de gastos tributários. Conceptos y desafíos de implementación**. 2009. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-Presupuestos-de-Gastos-Tributarios-Conceptos-y-Desaf%C3%ADos-de-Implementaci%C3%B3n.pdf>. Acesso em 02/04/2023.
- BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo : direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. – 3. ed. revista e atualizada – Rio de Janeiro : Renovar, 2014.
- BITENCOURT, Caroline Muller; MANFIO, Vinicius. **Informação, transparência e controle social no Estado Democrático de Direito**. Santa Cruz do Sul: XVI Seminário Internacional demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea e XII Mostra Internacional de Trabalhos Científicos, 2019.
- BLIACHERINE, Ana Carla; GODINHO, Heloísa Helena Antonacio Monteiro; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. Parcerias público-privadas como instrumentos de implementação das políticas públicas de desenvolvimento sustentável no Brasil. *In*: WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; \_\_\_\_\_; LOCKEN, Sabrina Nunes (coord). **Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030**. – Belo Horizonte : Fórum, 2021.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito**, vol. 10, n. 2. Porto Alegre : UFRGS, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101 de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. 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: 03/04/2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 160 de 2017. **Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstalação das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 174 de 2020. **Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp174.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp174.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 24 de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Lei de Acesso à Informação (LAI)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos**

**Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional (CTN).** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BRASIL. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm). Acesso em: 03/04/2022.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte.** Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2013.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores.** Interesse Público. Belo Horizonte, v.19, n.104, jul./ago. 2017.

BULGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do TCU**, n. 78, pp. 41-45, Brasília : TCU, 1998.

CABELLO, Otávio Gomes; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão** [recurso eletrônico]/ Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro. - v. 15, n. 2 (2020) - Rio de Janeiro: UFRJ, 2020.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** – Brasília : CFC, 2012. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao\\_Setor\\_Publico.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf). Acesso em 10/02/2023.

CALDAS FURTADO, J.R. **Direito financeiro.** 5. ed. rev. ampl. e atual. – Belo Horizonte : Fórum, 2021. Edição do Kindle.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARNELUTTI, Francesco. **Como se faz o processo** (tradução Roger Vinícius da Silva Costa). – São Paulo : Editora Pillares, 2015. Edição Kindle.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Guia da política de governança pública.** – Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em 10/03/2023.

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,, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guiaexpost.pdf/view>. Acesso em 31/03/2023.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Avaliação de políticas públicas : guia prático de análise ex ante**, volume 1. – Brasília : Ipea, 2018. Disponível em: [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743\\_analise-ex-ante\\_web\\_novo.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/153743_analise-ex-ante_web_novo.pdf/view). Acesso em 31/03/2023.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **O direito financeiro dos gastos tributários.** - São Paulo : Editora Dialética, 2021. Edição do Kindle.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais.** XIV Congresso nacional de estudos tributários: racionalização do sistema tributário, São Paulo, Anais. São Paulo: IBET, 2017.

COMISSÃO EUROPEIA. **European Economy : tax expenditures in direct taxation in EU Member States.** Occasional Papers 207. Bruxelas: European Commission, 2014. Disponível em: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2014/pdf/ocp207\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf). Acesso em 16/03/2023.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro.** 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Veto reacende debate sobre controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. **Revista Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-15/observatorio-constitucional-veto-reacende-debate-controle-constitucionalidade-beneficios-fiscais>. Acesso em 26/02/2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** – 32. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DRAIBE, Sônia Miriam. Avaliação da implementação : esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas, *In:* BARREIRA, Maria Cecília Roxo Nobre; CARVALHO, Maria do Carmo Brant de (Orgs.). **Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais.** – São Paulo : IEE/PUC-SP, 2001.

FAGUNDES, Seabra. Reformas essenciais ao aperfeiçoamento das instituições políticas brasileiras. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 43, pp. 1–20, 1956.

FERNANDES, Igor dos Reis. A administração pública gerencial e o controle substancial das políticas públicas pelos tribunais de contas. **Caderno de Direito e Políticas Públicas.** v. 1, n. 1, jan/jun. Rio de Janeiro: UNIRIO, 2020.

FMI - FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Fiscal Affairs Dept. **Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management**. Washington : FMI, 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 17/03/2023.

FMI - FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO; BANCO MUNDIAL; ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment**. Washington : FMI, 2015. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>. Acesso em 18/02/2023.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo : Malheiros, 1999.

GERTLER, Paul J. *et al.* **Avaliação de Impacto na Prática**, 2. ed. - Washington : Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BID)/Banco Mundial, 2018. *E-book*.

HARADA, Kiyoshi. **Neutralidade Fiscal**. 2016, disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>. Acesso em 27/01/2023.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IBP – INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. **Evaluating Tax Expenditures : a framework for civil society researchers**. Washington-DC: IBP, 2018. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/evaluating-tax-expenditures-framework-for-civil-society-english-2018.pdf>. Acesso em 18/02/2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle de Extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI. - São Paulo : Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24. ed. – São Paulo : Malheiros, 2004.

MP - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; SPI - Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores de programas: Guia Metodológico**. - Brasília : MP, 2010. Disponível em: [https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/84/1/Indicadores\\_programa-s-guia\\_metodologico.pdf](https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/84/1/Indicadores_programa-s-guia_metodologico.pdf). Acesso em 06/04/2023.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. – 6. ed. – Niterói : Impetus, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias e renúncia fiscal. **Revista Valor Econômico**, 2004. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives->

gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051\_as\_imunids\_tribs\_e\_os\_govs.pdf. Acesso em: 02/03/2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. "**Scientia Iuridica**", Tomo LVI, n. 312, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: SARAIVA, 2014. *E-book*.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MENDES, Gilmar Ferreira. **Tratado de direito financeiro - Volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2013. *E-book*.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. – 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. – São Paulo : Malheiros, 2016.

MESQUITA, Patrick Bezerra. Contas Públicas Sigilosas: um oxímoro inconstitucional em face dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central. Procuradoria-Geral. Vol. 10, n. 1, jun. 2016**. Brasília: BCB, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 30. ed. rev., atual. – São Paulo : Malheiros, 2012.

MELLO, Henrique. **Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos**. Interesse Público [recurso eletrônico]. Belo Horizonte, v.18, n.99, set./out. 2016.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012.

NETO, Michel Haber et al. Renúncia de receita e responsabilidade fiscal. **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal** / Fernando Facury Scaff; Maria Stela Campos da Silva; Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff (organizadores). 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

OCDE - ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Best Practices for Budget Transparency**, 2002. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>. Acesso em 02/04/2023.

OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos de; PAUL, Lucian Neves Gluck; MESQUITA, Patrick Bezerra de. Segurança jurídica e transparência dos benefícios fiscais: uma necessidade para o desenvolvimento do Pará, *in*: OLIVEIRA, Assis da Costa. **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Organizadores: \_\_\_\_\_; Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith e Eliana Maria de Souza Franco Teixeira. 1. ed. – Florianópolis : Habitus, 2021.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. – 3. ed. – revista e atualizada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal : direito, orçamento e finanças públicas**. – Belo Horizonte : Fórum, 2013.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. A/RES/70/1 - **Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development**. 2015. Disponível em: <https://undocs.org/en/A/RES/70/1>. Acesso em 02/02/2022.

PARÁ (Estado). [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Pará**. Disponível em: < <https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/228>>. Acesso em: 29/03/2023.

PARÁ. Governador (2021 - Helder Zuhluth Barbalho). **Relatório Local Voluntário sobre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável do Estado do Pará**. Ano 2022. Belém: Secretaria de Estado de Planejamento e Administração / Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade, 2022, p. 81. Disponível em: [https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3\\_rlv\\_governo\\_do\\_estado\\_do\\_para\\_2022.pdf](https://sdgs.un.org/sites/default/files/vlrs/2022-08/3_rlv_governo_do_estado_do_para_2022.pdf). Acesso em 25/03/2022.

PARÁ (Estado). Decreto n. 4.676, de 18 de junho de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf). Acesso em 29/03/2023.

PARÁ (Estado). Lei Complementar n. 081, de 26 de abril de 2012. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará**. Disponível em: [https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei\\_organica\(ONLINE\).pdf](https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/lei_organica(ONLINE).pdf). Acesso em: 03/04/2022.

PARÁ (Estado). Lei n. 5.530, de 13 de janeiro de 1989. **Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989\\_05530.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf). Acesso em 29/03/2023.

PARÁ (Estado). Lei n. 6.489, de 27 de setembro de 2002. **Dispõe sobre a Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002\\_06489.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002_06489.pdf). Acesso em 29/03/2023.

PARÁ (Estado). Lei n. 9.649, de 29 de junho de 2022. **Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2023**. Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/LDO-2023-Publicada-IOE.pdf>. Acesso em 29/03/2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159).

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014. Edição do Kindle.

REIS, Marco Antonio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. **Revista do Ministério Público**, n. 82, out./dez. 2021. - Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2490901/Marco%20Antonio%20Santos%20Reis.pdf>. Acesso em 30/03/2023.

RFB - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Versão 1.02, Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/view>. Acesso em 05/02/2023.

RFB - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários**, versão. 1.3, Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-3-pdf.pdf/view>. Acesso em 05/02/2023.

RICARDINO, Carolina de Souza; SILVA, Maria Stela Campos da. A Fiscalização da Saúde Pública no Estado do Pará pelos Tribunais de Contas. In: KZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA, Maria Stela Campos da; NEVES, Rafaela Teixeira Sena (org.). **Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

RITTER, Otávio *et al.* **Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos**. X Congresso CONSAD de gestão pública, Brasília, 07/2017. Disponível em: [http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30\\_03.pdf](http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf). Acesso em 27/02/2023.

ROSTAGNO, Alessandro. **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi** / Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). – Belo Horizonte : Fórum, 2016., pág. 41.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e de gastos tributários. **Série temas de interesse do Legislativo; n. 15**. – Brasília: Edições Câmara, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Fundamentais e Orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade. In: CONTI, José Maurício; \_\_\_\_\_ (org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Editora RT, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. **Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra, vol. LVII, Tomo III, p. 3179-3202, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. 1 Reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo *et al.* Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia, *in*: **A trajetória de 20 anos da Lei de**

**Responsabilidade Fiscal** / Fernando Facury Scaff; Maria Stela Campos da Silva; \_\_\_\_\_ (organizadores). 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; BRAGA, Vera Maria de Guapindaia. Agenda 2030 e o desenvolvimento sustentável: um registro crítico sobre os meios de controle e a busca para aprimorar o modelo de monitoramento de políticas públicas, *in*: OLIVEIRA, Assis da Costa. **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Organizadores: \_\_\_\_\_; Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith e Eliana Maria de Souza Franco Teixeira. 1. ed. – Florianópolis : Habitus, 2021.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; DA SILVA, Maria Stela Campos; PEGADO, Daniel Fraha. Considerações sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos à margem da ordem constitucional e a solução construída a partir da lei complementar n. 160/2017. **Revista do Direito**, n. 60, p. 145-167, 13 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*.

SECCHI, Leonardo. **Análise de políticas públicas: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções**. São Paulo: Cengage Learning, 2019.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, caso práticos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**; tradução Laura Teixeira Motta. Companhia das Letras, 2018. e-Book Kindle.

SILVA, Elcias Oliveira; XERFAN, Andrea Pinheiro; BORBA, Dualysson de Abreu. A agenda 2030 na Amazônia Legal: os desafios do Estado do Pará para institucionalização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). **International Journal of Development Research**, Vol. 10, Issue, 11, pp. 42430-42438, November, 2020. Disponível em: <https://www.journalijdr.com/agenda-2030-na-amaz%C3%B4nia-legal-os-desafios-do-estado-do-par%C3%A1-para-institucionaliza%C3%A7%C3%A3o-dos-objetivos>. Acesso em 03/02/2023.

SILVA, Maria Stela Campos da. **A Renúncia de receita onerosa como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. Orientador : Calilo Jorge Kzan Neto, 2014, 195 f. Tese (Doutorado) – Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará, Belém, 2014.

SILVA, Maria Stela Campos da. **Incentivos tributários como política extrafiscal afirmativa do acesso à saúde**. Belo Horizonte : Fórum, 2016.

SILVA, Mauro Santos; MORA, Mônica. Governança fiscal de gastos governamentais indiretos de natureza tributária (subsídios tributários): notas sobre a experiência internacional. *In*: **Governança orçamentária no Brasil** / Organizadores: Leandro Freitas Couto e Júlia Marinho Rodrigues – Rio de Janeiro : IPEA ; Brasília : CEPAL, 2022.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. – 1. ed. – Belo Horizonte, São Paulo : D'Plácido, 2020.

STN - SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Instruções de Procedimentos Contábeis - IPC 16 – Benefícios Fiscais – Conforme § 6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 da LRF**.

2020. Disponível em:  
[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:10000](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000). Acesso em 11/02/2023.

STN - SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9. ed. 2021. Disponível em:  
<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em 05/02/2023.

STN - SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) - Federação**. 2022. Disponível em:  
[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano\\_selecionado=2022](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2022/114?ano_selecionado=2022). Acesso em 11/02/2023.

SURREY, Stanley S. **Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures**. Boston: Harvard University Press, 2013.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. **The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974**. Boston College Industrial and Commercial Law Review, v. 17, n. 5, 1976.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Ato nº 63, de 17 de dezembro de 2012. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Pará**. Disponível em: <  
<https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/Institucional/RITCE2020-ato82.pdf>>. Acesso em: 03/04/2022.

TCE-PA - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução nº 13.979, de 06 de junho de 1995. **Aprova a Instrução Normativa que regulamenta o acompanhamento da arrecadação da receita e a fiscalização da renúncia de receitas públicas estaduais**. Disponível em:  
[https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia\\_TCE\\_PA\\_2\\_ed.pdf](https://www.tce.pa.gov.br/images/pdf/jurisprudencia/Jurisprudencia_TCE_PA_2_ed.pdf). Acesso em: 15/03/2023.

TCE-PA - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. Resolução n. 15.130, Rel. Cons. SEBASTIÃO SANTOS DE SANTANA, sessão plenária de 07/11/1996, DOE 27/11/1996. Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/pesquisaintegrada/bases-dados/resolucoes/numeroresolucao/15130/resolucao-n-15-130/conteudo-original>. Acesso em 05/02/2023.

TCE-SP – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. TC-001436/026/11, Rel. Conse. Dimas Eduardo Ramalho, Primeira Câmara, Sessão de 30/07/2013.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria operacional**. - 4.ed. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual\\_auditoria\\_operacional\\_4\\_edicao.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf). Acesso em 25/02/2023.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília : TCU, 2022.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de Controle de Políticas Públicas**. Brasília : TCU, 2020b. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/data/files/EF/22/A4/9A/235EC710D79E7EB7F18818A8/1\\_Rreferencial\\_controle\\_politicas\\_publicas.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/EF/22/A4/9A/235EC710D79E7EB7F18818A8/1_Rreferencial_controle_politicas_publicas.pdf). Acesso em 26/02/2023.

TJSP - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. ADI n. 2197983-75.2020.8.26.0000, Rel. Designado Evaristo dos Santos, Plenário, Sessão de 17/11/2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. - Rio de Janeiro : Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3.ed. revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. - Rio de Janeiro : Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Valores e princípios constitucionais tributários**. - 2. ed. - Rio de Janeiro : Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, Volume V: o orçamento na Constituição**. - 3. ed. - revista e atualizada - Rio de Janeiro : Renovar, 2008.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Nota Metodológica - Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo - Estados e Distrito Federal**. São Paulo : Transparência Internacional, 2022. Disponível em: <https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/itgp-executivo-estadual-nota-metodologica>. Acesso em 18/02/2023.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 6. ed. - São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*.

VILLELA, Luiz. **La recaudación potencial como meta de la administración tributaria**. Tema 1.2. Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Florianópolis: [s.n.], 2006.