

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS,
ESTRATÉGIAS E DESENVOLVIMENTO (PPED)

ALEXANDRE CICONELLO GANANÇA

O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) E O CONTROLE DAS POLÍTICAS
DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

RIO DE JANEIRO

2025

ALEXANDRE CICONELLO GANANÇA

O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) E O CONTROLE DAS POLÍTICAS
DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED), Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), como requisito para obtenção do Título de Doutor.

Orientadora: Maria Antonieta Parahyba Leopoldi

Rio de Janeiro

2025

FICHA CATALOGRÁFICA

G195t Ganança, Alexandre Ciconello.
O Tribunal de Contas da União (TCU) e o controle das políticas de
benefícios tributários / Alexandre Ciconello Ganança. - 2025.
251 f.

Orientadora: Maria Antonieta Parahyba Leopoldi.

Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Instituto de Economia, Programa de Pós-Graduação em Políticas
Públicas, Estratégias e Desenvolvimento, 2025.

Bibliografia: f. 236 – 251.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União. 2. Benefício tributário 3.
Auditoria. 4. Fiscalização. I. Leopoldi, Maria Antonieta Parahyba, orient.
II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Instituto de Economia. III.
Título.

CDD 341.3851

ALEXANDRE CICONELLO GANANÇA

O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU) E O CONTROLE DAS POLÍTICAS
DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED), Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), como requisito para obtenção do Título de Doutor.

Aprovada em 06 de agosto de 2025.

Prof. Dra. Maria Antonieta Parahyba Leopoldi – Presidente
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Dr. Arnaldo Provasi Lanzara - Membro Interno
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Dr. Paolo Giovanni Carlo de Renzio – Membro Externo
Fundação Getúlio Vargas (FGV)

Prof. Dr. Evilasio da Silva Salvador – Membro Externo
Universidade de Brasília (UNB)

Dra. Alessandra Cardoso – Membro Externo
Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC)

Rio de Janeiro
2025

Para todos aqueles que aspiram por um mundo mais justo, sustentável e sem violência.

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro agradecimento é dedicado a todos aqueles que lutaram e lutam pelos direitos humanos, por justiça social e ambiental e por políticas públicas universais no Brasil. Para enfrentarmos os desafios civilizatórios que nos são colocados no momento que escrevo essas palavras, a única solução possível é coletiva, solidária e pacífica.

Agradeço a universidade pública e reconheço o privilégio que tive de estudar em três centros acadêmicos de excelência ao longo de minha vida: Universidade de São Paulo (USP), Universidade de Brasília (UNB) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). O conhecimento transforma, liberta e deve ser cada mais disponível a todos/as.

Agradeço ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED) do Instituto de Economia da UFRJ, em especial ao seu corpo docente comprometido em entender e formular caminhos para superar os desafios econômicos, sociais e ambientais do nosso tempo. Em especial, a minha orientadora Maria Antonieta Parahyba Leopoldi e aos professores Francisco Duarte e Célia Lessa Kerstenetzky.

Agradeço aos colegas do curso, pelo companheirismo e por compartilharem suas experiências ao longo dos anos, particularmente, a Camila Rizzini Freitas, ao Fabiano Costa Coelho e a Renata Lins.

Agradeço as organizações da sociedade civil que tenho atuado ao longo da minha trajetória profissional, que têm me permitido acessar contextos e conhecimentos diversos e inovadores. São elas: Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG); Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), Anistia Internacional e *International Budget Partnership* (IBP).

Agradeço a minha família e amigos pelo apoio, amor e paciência ao longo da longa jornada do doutorado. Em especial, ao meu marido Giocondo Magalhães Alves Dias e as minhas filhas Cristal Maziero Ciconello Ganança e Jade Luz Maziero Ciconello Ganança. A todos os familiares e amigas lamento o tempo em que não estive mais junto com vocês nesse período: Maria Amelia Ciconello, Anderson Ciconello Ganança, Ana Maria Tavares Alves Dias, Carina Gomes Tavares, Erika Yamada, Georgia Lengos e Renata Neder. Vocês são incríveis.

Que possamos enquanto humanidade encontrar caminhos para a construção de um mundo justo, solidário, sem violência e sustentável, onde a vida se desenrole em equilíbrio e respeito à natureza e a todos os seres que habitam esse planeta.

RESUMO

O papel do Tribunal de Contas da União (TCU) vem ganhando relevância nas últimas décadas como uma das instituições centrais no chamado ecossistema de *accountability* pública. As Entidades Fiscalizadoras Superiores (*Supreme Audit Institutions – SAIs*) fazem parte de um sistema de governança pública com atribuições específicas de fiscalizar o bom e eficiente uso dos recursos públicos. Não só no Brasil, mas em todo mundo, o movimento de fortalecimento político dessas organizações no controle dos gastos públicos – à primeira vista considerado um avanço democrático e institucional indiscutível - tem gerado teorias críticas como o conceito de “explosão de auditoria” e “sobrecarga de *accountability*”.

Entretanto, muito embora o TCU possua um papel central no ecossistema de *accountability* pública dos benefícios tributários federais, seu impacto nesta área da política fiscal é ainda limitado.

Os benefícios tributários são instrumentos de política fiscal utilizados pelos governos para incentivar uma atividade econômica e/ou estimular algum comportamento ou atividade. A especificidade desse instrumento de política fiscal é que o benefício ocorre não por meio de um gasto orçamentário direto, mas sim, pelo não pagamento de um imposto devido (*tax expenditures*).

O objetivo da pesquisa foi analisar a atividade do TCU no controle das políticas de benefícios tributários concedidos ou mantidos durante os governos Dilma, Temer e Bolsonaro (2011-2022). A pesquisa empírica identificou o grau de cumprimento, por parte dos diversos órgãos do poder executivo federal, das recomendações e alertas relacionados aos benefícios tributários emitidas pelo TCU nos Pareceres prévios sobre as contas prestadas pelo Presidente da República nos anos fiscais de 2011 a 2022 e em outros acórdãos relevantes sobre o tema. A estimativa do montante de benefícios no âmbito federal atingiu 4,89% do PIB em 2022. Essa cifra não considera parte das desonerações instituídas no período.

Ao final, a partir dos dados analisados e da literatura consultada, indica-se que o TCU exerce o controle externo da administração pública federal de forma abrangente (enquadrando-se nas categorias teóricas de explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability*). Contudo, muito embora tenha exercido um controle sistemático e contínuo sobre os benefícios tributários entre 2011 e 2022, o impacto das deliberações

emitidas pelo TCU sobre a diminuição do montante dos benefícios, sua aprovação em respeito a legislação pertinente e sua avaliação de custo-benefício, é baixa.

Há algumas fronteiras institucionais que são tocadas pelo TCU no trabalho de apontamento das falhas e ilegalidades na criação e gestão dos benefícios tributários no Brasil, que envolve o poder legislativo e revela limites institucionais e legais da atuação do TCU com relação a esse tema.

O debate público sobre o equilíbrio fiscal no período priorizou aspectos relacionados com a limitação ao gasto público, em detrimento de opções políticas de aumento da tributação de forma progressiva e de redução e racionalização dos benefícios tributários. Contudo, essa tendência vem se alterando nos últimos anos pesquisado.

Palavras-chave: Tribunal de Contas da União (TCU); Entidades Superiores de Auditoria; Entidades Fiscalizadoras Superiores; Benefícios Tributários; Gastos Tributários; Renúncias Tributárias; *Accountability* Pública; Explosão de Auditoria; Sobrecarga de *Accountability*.

ABSTRACT

The role of the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU) has gained importance in recent decades as one of the central institutions in the public accountability ecosystem. The Supreme Audit Institutions (SAIs) are part of a system of public governance with the specific task of overseeing the good and efficient use of public resources. Not only in Brazil, but around the world, the movement to strengthen the political power of these organizations in controlling public spending - at first glance considered an indisputable democratic and institutional advance - has generated critical theories such as the concept of “audit explosion” and “accountability overload”.

However, although the TCU plays a key role in the ecosystem of public accountability for federal tax benefits, its impact in this area of fiscal policy is still limited.

Tax benefits are fiscal policy instruments used by governments to encourage an economic activity and/or stimulate some behavior or activity. The specificity of this fiscal policy instrument is that the benefit does not occur through a direct budgetary expenditure, but rather through the non-payment of a tax due (tax expenditures).

The objective of the research was to analyze the TCU's activity in controlling tax benefit policies granted or maintained during the Dilma, Temer and Bolsonaro governments (2011-2022). The empirical research identified the degree of compliance by the various bodies of the federal executive branch with the recommendations and warnings related to tax benefits issued by the TCU in their audit reports (Preliminary Opinions on the Year-End Report issued by the President of the Republic) during the fiscal years 2011 to 2022 and in other relevant audits on the subject. The estimated amount of benefits at the federal level reached 4.89% of GDP in 2022, and this figure does not take into account part of the tax breaks instituted during that period.

In conclusion, based on the data analyzed and the literature consulted, it appears that the TCU exercises external control of the federal public administration in a comprehensive manner (falling into the theoretical categories of audit explosion and accountability overload). However, although it performed systematic and continuous oversight over tax expenditures between 2011 and 2022, the impact of the decisions issued by the TCU on reducing the amount of benefits, their approval in compliance with the relevant legislation and their cost-benefit evaluation is low.

There are some institutional boundaries that are touched by the TCU in its work of pointing out flaws and illegalities in the creation and management of tax expenditures in

Brazil, which involves the legislative branch and reveals institutional and legal limits to the TCU's work around this issue.

The public debate on fiscal balance during this period prioritized aspects related to limiting public spending, to the detriment of policy options towards progressive taxation and reduction and rationalization of tax expenditures. However, this trend has been changing in recent years.

Keywords: Brazilian Federal Court of Accounts (TCU); Supreme Audit Institutions; Tax Benefits; Tax Expenditure; Tax Waivers, Public *Accountability*; Audit Explosion; *Accountability* Overload.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Ecosistema de *accountability* no orçamento.

Figura 2. Aplicação do RCBT nos benefícios tributários.

Figura 3. Diagrama síntese do processo de elaboração do relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do governo.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Participação do centéssimo mais rico no total da renda nacional (em %).

Gráfico 2. Gastos tributários – estimativas bases efetivas 2021 – evolução em % do PIB e da arrecadação tributária.

Gráfico 3. Porcentagem de renúncia de receitas em razão do PIB, para o ano de 2022, para países selecionados.

Gráfico 4. Evolução das desonerações tributárias federais associadas ao Repetro (2000-2021).

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Principais marcos normativos sobre regras fiscais e governança orçamentária federal.

Tabela 2. Resultados do *Open Budget Survey* (inquérito sobre orçamento aberto), edição 2023, com relação ao indicador 97.

Tabela 3. Resultados do *Open Budget Survey* (inquérito sobre orçamento aberto), edição 2023, com relação ao indicador 45.

Tabela 4. Valor total das estimativas das desonerações tributárias instituídas entre 2019 e 2022 para os anos de 2019 a 2025 (em milhões de reais).

Tabela 5. Simulação do efeito de diferentes mudanças no IRPF (2013) – extraído de Gobetti e Orair (2016, p. 27).

Tabela 6. Resultados do *Open Budget Survey* (inquérito sobre orçamento aberto) para o Brasil referente as edições de 2015 a 2023 a partir de variáveis selecionadas.

Tabela 7. Resultados do *Open Budget Survey* (inquérito sobre orçamento aberto), edição 2023, com relação aos indicadores 101 e 102.

Tabela 8. Informações sobre os relatores designados e o parecer prévio do TCU em relação as contas do governo federal entre 2011 e 2018.

Tabela 9. Número de manifestações do TCU relacionadas aos benefícios tributários emitidas nos pareceres prévios sobre a prestação de contas do presidente da república (2011 a 2022).

Tabela 10. Número de ressalvas contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022.

Tabela 11. Número de impropriedades, limitações e distorções contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2019 e 2022.

Tabela 12. Número de recomendações gerais e relacionadas aos benefícios tributários contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022.

Tabela 13. Número de recomendações contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022, classificadas pelo grau de atendimento.

Tabela 14. Comparação entre o número total de recomendações gerais e recomendações relacionadas aos benefícios tributários contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022, classificadas pelo grau de atendimento.

Tabela 15. Número de alertas contidos nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022.

Tabela 16. Recomendações relacionadas aos benefícios tributários (2011 a 2022).

Tabela 17. Alertas relacionadas aos benefícios tributários (2011 a 2022).

Tabela 18. Número de irregularidades contidas nos pareceres prévios sobre as contas do governo entre 2011 e 2022.

Tabela 19. Irregularidades relacionadas aos benefícios tributários (2011 a 2022).

Tabela 20. Principais acórdãos do TCU relacionadas aos benefícios tributários entre 2010 e 2024.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AGU	Advocacia Geral da União
ATI	Addis Tax Initiative
AudFiscal	Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal do Tribunal de Contas da União
BGU	Balanço Geral da União
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BM	Banco Mundial
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CEQ	<i>Commitment to Equity Institute</i>
CEPAL	Comissão Econômica para América Latina e o Caribe das Nações Unidas
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CMAP	Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas
CMAS	Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União
CMO	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (do Congresso Nacional)
CTN	Código Tributário Nacional
DCON	Demonstrações Contábeis Consolidadas da União
DGT	Demonstrativo dos Gastos Tributários (produzido pela Receita Federal do
DRM	<i>Domestic Resource Mobilization</i>
EC	Emenda Constitucional
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
FCDO	<i>Foreign, Commonwealth & Development Office</i>
FIES	Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAO	<i>United States Government Accountability Office</i>
GT	Gasto tributário
GTED	<i>Global Tax Expenditures Database</i>
GTETI	<i>Global Tax Expenditures Transparency Index</i>

IBGE	<i>Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística</i>
IBP	<i>Internacional Budget Partnership</i>
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
IFI	Instituição Fiscal Independente
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> (Federação Internacional de Contadores)
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
INESC	Instituto de Estudos Socioeconômicos
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores)
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IS	Imposto Seletivo
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
LATERAL	<i>Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy, and Learning Initiative</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
MPO	Ministério do Planejamento e Orçamento
MPTCU	Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União
NPM	<i>New Public Management</i>
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OBS	<i>Open Budget Survey</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Organização das Nações Unidas
ONG	Organização Não-Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
OS	Organização Social
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSICIP	Organização da Sociedade civil de Interesse Público
OSU	Orçamento de Subsídios da União
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PCPR	Prestação de Contas do Presidente da República
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PFM	<i>Public Financial Management</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Projeto de Lei
PPA	Plano Plurianual
PSDB	Partido da Social-Democracia Brasileira
REPETRO	Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SEMAG	Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas da União
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPE	Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UNAFISCO	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
UNFCITC	<i>United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation</i>

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	19
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	19
1.2 OBJETIVO E METODOLOGIA	21
1.2.1 Objetivo	21
1.2.2 Metodologia.....	22
1.2.2.1 <i>Quadro teórico e analítico</i>	22
1.2.2.2 <i>Pesquisa empírica</i>	24
1.3 ESTRUTURA DA TESE	27
CAPÍTULO 2 – ACCOUNTABILITY FISCAL, SOBRECARGA E A EXPLOSÃO DE AUDITORIA	29
2.1 A ANÁLISE DO TCU A PARTIR DE UMA ABORDAGEM NEO-INSTITUCIONALISTA	29
2.2 ACCOUNTABILITY E GOVERNANÇA PÚBLICA	31
2.2.1 Accountability pública.....	31
2.2.2 Accountability pública, cultura e democracia.....	33
2.2.3 Accountability dos servidores públicos e a centralidade do sistema jurídico.....	34
2.2.4 Governança, accountability e a nova gestão pública	35
2.3 AS TEORIAS DE EXPLOSÃO DE AUDITORIA E SOBRECARGA DE ACCOUNTABILITY	39
2.3.1 Sobrecarga de accountability (accountability overloads).....	40
2.3.2 Explosão de auditoria (audit explosion)	42
2.3.3 A observância do fenômeno da “explosão de auditoria” e “sobrecarga de accountability” na atuação do TCU	46
2.4 ECOSSISTEMAS DE ACCOUNTABILITY	48
2.4.1 Ecossistemas de accountability: exploração conceitual	50
2.4.2 Ecossistema de accountability fiscal	51
CAPÍTULO 3 – O CONTROLE DA POLÍTICA FISCAL REALIZADO PELO TCU E DILEMAS SOBRE SUA ATUAÇÃO	56
3.1 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NO CONTROLE DA POLÍTICA FISCAL	56
3.1.1 Origens do Tribunal de Contas da União.....	56

3.1.2 Novo protagonismo do TCU como agente do combate à corrupção e guardião do equilíbrio fiscal	59
3.1.3 Ferramentas e processos utilizados pelo TCU no controle externo da gestão fiscal e as auditorias operacionais	65
3.2 CRÍTICAS E DILEMAS SOBRE A ATUAÇÃO DO TCU	72
3.2.1 Rejeição das contas da ex-presidente Dilma Rousseff e o processo de impeachment.....	73
3.2.2 Entendimento do STF no sentido de restringir a possibilidade do TCU de apreciar a constitucionalidade das leis.....	82
3.2.3 O TCU como fiscal do equilíbrio fiscal.....	83
3.2.4 O impacto na formulação das políticas públicas, a paralisia da gestão e outros dilemas.....	87
CAPÍTULO 4 – TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE	93
4.1 REFLEXÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA A PARTIR DE APORTES DE PIKETTY.....	93
4.2 DESIGUALDADE DE RENDA E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO	95
4.3 NARRATIVA NEOLIBERAL SOBRE A POLÍTICA TRIBUTÁRIA	101
4.3.1 Mudanças no discurso do FMI	103
4.4 PARA ONDE CAMINHA O DEBATE GLOBAL.....	106
CAPÍTULO 5 –BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	111
5.1 A RELEVÂNCIA DO DEBATE SOBRE A POLÍTICA DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS.....	111
5.2 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS, GASTOS TRIBUTÁRIOS, RENÚNCIAS FISCAIS, DESONERAÇÕES: DO QUE ESTAMOS FALANDO? ASPECTOS CONCEITUAIS E MARCO LEGAL	115
5.2.1 Os gastos tributários no debate internacional.....	115
5.2.1.1 <i>Transparência</i>	118
5.2.1.2 <i>Processo decisório e governança</i>	120
5.2.1.3 <i>Avaliação</i>	121
5.2.2 Conceitos e parâmetros utilizados no Brasil para a definição dos benefícios tributários e suas implicações.....	122
5.3. Dados sobre o montante dos benefícios tributários federais no Brasil e sua evolução no período (2011 – 2022).....	132

CAPÍTULO 6 – A ATIVIDADE DO TCU NO CONTROLE DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS: PARECERES ANUAIS PRÉVIOS SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO.....	148
6.1 A PRESTAÇÃO DE CONTAS DO GOVERNO FEDERAL E O PARECER PRÉVIO EMITIDO PELO TCU: CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO.....	149
6.1.1 Sobre a competência do TCU de apreciar as contas do governo.....	149
6.1.2 Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR): previsão legal e conteúdo	151
6.1.3 O Balanço Geral da União (BGU).....	154
6.1.4 Relatório e Parecer Prévio sobre as contas da União elaborados pelo TCU	155
6.1.5 Parâmetros internacionais para a publicação das contas anuais dos governos e do relatório de auditoria das contas	160
6.2 RELATÓRIOS DE AUDITORIA SOBRE AS CONTAS DO/A PRESIDENTE DA REPÚBLICA ELABORADOS PELO TCU ENTRE 2011 E 2022.	166
6.3 MANIFESTAÇÕES EMITIDAS PELO TCU NO JULGAMENTO DAS CONTAS DO GOVERNO FEDERAL E GRAU DE ATENDIMENTO POR PARTE DO PODER EXECUTIVO	172
6.3.1 Sobre as ressalvas	174
6.3.2 Sobre as recomendações	178
6.3.3 Sobre os alertas.....	185
6.4 ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS RECOMENDAÇÕES, ALERTAS E IRREGULARIDADES SOBRE OS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS	191
6.4.1 Órgãos públicos destinatários das recomendações e alertas.....	191
6.4.2 Conteúdo das recomendações sobre benefícios tributários emitidas entre 2011 e 2022.....	196
6.4.3 Os alertas emitidos e as irregularidades identificadas com relação a inobservância da lei fiscal para a aprovação de benefícios tributários	210
6.5 PRINCIPAIS ACÓRDÃOS DO TCU SOBRE O TEMA DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS.....	218
CAPÍTULO 7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	229
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	236
REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS	245

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nas últimas décadas, o debate sobre o papel central das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*Supreme Audit Institutions* – SAIs) no controle dos recursos públicos tem ganhado maior relevância em todo mundo. Organizações multilaterais como a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) ou regionais como a Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) têm estabelecido grupos de trabalho, regras e procedimentos a serem seguidos pelas instituições nacionais no exercício de suas auditorias sobre as contas públicas e políticas implementadas pelos governos. Alguns teóricos chamam esse movimento como explosão de auditoria (*audit explosion*).

Embora seja indiscutível a necessidade da existência de instituições públicas de auditoria independentes, é interessante observar que esse movimento de fortalecimento desses órgãos públicos – historicamente – tem ocorrido em paralelo a um processo de redução das atribuições do Estado por meio de políticas neoliberais de redução da carga tributária, privatização de empresas públicas, redução do investimento e prestação de serviços públicos.

Em novembro de 2022, o Brasil sediou o XXIV *International Congress of Supreme Audit Institutions* (INCOSAI), quando centenas de representantes de entidades superiores de auditoria de 147 países se reuniram para intercambiar conhecimento e fortalecer a ação autônoma de suas organizações na fiscalização do bom e eficiente uso dos recursos públicos.

O Tribunal de Contas da União (TCU), que foi o anfitrião desse encontro por estar na presidência da INTOSAI, é reconhecido como a Entidade Fiscalizadora Superiora no Brasil. Uma organização centenária que se fortaleceu nos últimos 40 anos, especialmente com o advento da Constituição de 1988 e com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2001.

Com grande independência institucional e invejável estrutura material e financeira – em tempos de restrição orçamentária severa em diversos órgãos públicos do executivo federal – o TCU tem ganhado destaque na cena política nacional. Órgão auxiliar do Congresso Nacional na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

patrimonial da União, assim como das entidades da administração direta e indireta, o TCU tem operado na prática de forma completamente independente do Parlamento.

Um dos parâmetros que o TCU tem utilizado para exercer a fiscalização da política fiscal é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), um dos principais marcos da política no Brasil. Considera-se a LRF como o terceiro regime de governança fiscal/orçamentária estabelecido no país depois das inovações trazidas pela adoção do sistema de planejamento e orçamento estabelecido pela Constituição Federal de 1988 - Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) - e a Lei 4320 de 1964 que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração, controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A LRF concedeu ao TCU atribuições específicas de fiscalizar o cumprimento de suas disposições, especialmente em relação as metas e regras de austeridade fiscais estabelecidas pela Lei. Ao longo de mais de 20 anos de vigência da LRF, o TCU tem exercido suas funções de maneira sistemática, por meio de diversas auditorias e do processo de julgamento das contas da presidência da república. O Tribunal tem sido um relevante agente de controle da austeridade fiscal.

Entretanto, uma questão se coloca. Como tem se dado a atuação do TCU no controle da concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária? Essa dimensão da política fiscal tem sido historicamente negligenciada no debate sobre a austeridade fiscal. O debate público – influenciado por uma perspectiva neoliberal – tem dado ênfase a uma política pública de redução e controle do gasto público ao invés de explorar possibilidades de ampliar a receita por via do aumento da tributação ou através da redução das renúncias fiscais.

O debate sobre o estabelecimento de um teto de gastos durante o governo de Michel Temer – que criou uma significativa limitação ao gasto e investimento público – ignorou alternativas políticas com o foco na receita pública.

O espaço fiscal existente no Brasil segue sendo limitado, pressionado pelo estabelecimento de regras fiscais rígidas com relação ao gasto público, pela frouxidão do gasto pulverizado, pelo abuso das emendas parlamentares e pelo significativo volume dos benefícios tributários. Essa combinação de fatores faz com que o gasto e o investimento público sejam insuficientes para assegurar os direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988.

A existência de um sistema tributário regressivo e de altos níveis de desigualdade não são processos naturais e espontâneos. São construções sócio-históricas que acontecem por meio de pactos e decisões políticas, operacionalizadas por leis, decretos, portarias, práticas jurídicas e econômicas (públicas e privadas), que geram desequilíbrios redistributivos na arrecadação dos recursos públicos e na distribuição da riqueza.

A partir desse contexto amplo e desafiador, optamos na pesquisa desenvolvida nesta Tese em seguir por dois caminhos intercambiáveis: (1) investigar o papel do Tribunal de Contas no controle dos recursos públicos a partir da análise de seu papel na fiscalização dos benefícios tributários, (2) investigar a dimensão dos benefícios tributários no Brasil a partir do controle exercido pelo TCU. Através destas trajetórias, o objeto de estudo será delimitado a fim de trazer contribuições sobre esses temas no âmbito do debate acadêmico.

Qual tem sido o papel do TCU na fiscalização e controle dos benefícios tributários no Brasil? Essa é a pergunta motriz da presente tese. Esse é o foco investigativo do qual derivam a metodologia de investigação proposta, apresentada na próxima seção.

1.2 OBJETIVO E METODOLOGIA

1.2.1 Objetivo

O objetivo da pesquisa consistiu analisar a atividade do TCU no controle das políticas de benefícios tributários concedidos ou mantidos durante os governos Dilma, Temer e Bolsonaro (2011-2022).

Para iluminar e nortear a pesquisa empírica, foram estabelecidas algumas perguntas que serviram como referenciais para a análise dos dados obtidos.

Seria possível afirmar que a atividade do TCU de controle dos benefícios tributários é limitada? Quais seriam os motivos para tal limitação? Seria possível observar alguma mudança na trajetória institucional do TCU dentro do período pesquisado? O Tribunal tem aprofundado seu papel de redução e prevenção de danos, ao invés de um aspecto punitivo, em direção ao poder executivo federal? A progressiva mudança no debate público sobre a ênfase da política fiscal de redução de gastos para o aumento da tributação – incluindo a redução dos benefícios fiscais – tem influenciado a atuação do TCU?

1.2.2 Metodologia

1.2.2.1 Quadro teórico e analítico

As Entidades Fiscalizadoras Superiores¹ são componentes do sistema de governança pública com atribuições específicas de fiscalizar o bom e eficiente uso dos recursos públicos. No Brasil, a atuação do Tribunal de Contas da União, tem ganhado destaque nas últimas décadas, seguindo uma tendência internacional.

Adotamos uma perspectiva teórica neo-institucionalista para a análise da trajetória do TCU dentro do contexto político e do período proposto pela pesquisa, em especial o institucionalismo histórico e sociológico. A ênfase dessa abordagem sobre o papel das instituições e de seu poder de influência sobre os processos sociais e políticos, observados ao longo da tese, propiciam uma lente interpretativa adequada para o exame dos dados empíricos selecionados. Esse quadro teórico nos permite explorar a relação entre o TCU, o comportamento de seus agentes e de outras institucionalidades públicas.

A perspectiva institucionalista é complementada por uma literatura sobre *accountability* e governança pública. Analisaremos os conceitos de governança pública e *accountability* à luz de algumas teorias críticas sobre o papel dessas entidades, articuladas a partir das concepções de “explosão de auditoria” e “sobrecarga de *accountability*” (*audit explosion and accountability overloads*).

Para discorrer sobre o papel do TCU na fiscalização da política fiscal, que inclui o controle sobre os benefícios tributários, apresentaremos o conceito de ecossistema de *accountability* fiscal.

Embora o foco de nossa pesquisa seja o papel da atuação do TCU no controle dos benefícios tributários, sabemos que o Tribunal não atua de forma isolada e em um espaço vazio. Existem várias instituições públicas e organizações privadas que interagem entre si no debate público, as quais atuam dentro do sistema de controle interno e externo da administração pública.

¹ Ao longo da Tese, utilizaremos como sinônimos e de forma intercambiável as expressões “Entidades Fiscalizadoras Superiores”, “Instituições Superiores de Auditoria”, “Instituições Superiores de Controle”, “Entes de Fiscalização Superior”, “Entidades Superiores de Auditoria”, com o propósito de se referir ao conjunto de entidades públicas de auditoria de abrangência nacional, no qual o TCU é sua expressão brasileira. Internacionalmente essas organizações são nomeadas pela expressão em inglês “*Supreme Audit Institutions (SAIs)*”. Cada país possui uma denominação própria, como: *U.S. Government Accountability Office (GAO)*, nos Estados Unidos; *Corte de Cuentas de la República* (El Salvador); *National Audit Office* (Inglaterra, Maláui, Gambia e diversos outros países); *Tribunal Administrativo* (Moçambique); *Office of the Auditor General* (Nepal); *Auditor General Department* (Jamaica).

Os benefícios tributários devem ser criados por lei. Tendo por base esse pressuposto, tanto o poder executivo como o poder legislativo, podem propor um projeto de lei que crie, amplie ou prorogue a existência de um benefício tributário. Nesse processo, órgãos como o Ministério da Fazenda, os ministérios setoriais, a Casa Civil, assim como, comissões e plenário da Câmara dos Deputados e do Senado Federal são atores centrais na formulação dessas políticas. Ademais, o poder de influência de grupos empresariais, da mídia e da maior ou menor atenção por parte de organizações da sociedade civil sobre essa agenda, influenciam o resultado final.

Uma vez aprovado um benefício tributário, sua fruição e gestão deveriam ser acompanhadas pela Receita Federal e pelo órgão federal responsável pelo monitoramento de seu impacto econômico e social. O Tribunal de Contas da União exerceria uma função como um ator dentro desse ecossistema de interações políticas e institucionais em torno da formulação, gestão e avaliação das políticas de benefícios tributários, mas com o enfoque no controle externo independente. Cabe ressaltar que o Tribunal exerce o controle externo, quase que exclusivamente do poder executivo federal, com limitações institucionais e falta de instrumentos para influenciar as decisões do Congresso Nacional.

O conceito de “ecossistema de *accountability*” é uma interessante chave interpretativa para analisar o ambiente institucional, normativo, político e narrativo onde estão inseridas as diversas instituições públicas. Esses ecossistemas são compostos de organizações, normas, processos, atribuições, conceitos e jargões comuns. Os diferentes indivíduos, coletivos e organizações parte desse sistema, estabelecem relações formais e informais mediadas por um conjunto comunicacional compartilhado.

Cabe mencionar que algumas áreas da gestão pública estabelecem suas próprias redes ou “ecossistemas” de *accountability*, onde variadas instituições e agentes públicos interagem entre si. Alguns desses atores têm a responsabilidade de prestar contas sobre os seus atos, de fornecer informações e de explicar e justificar a sua conduta a outras instituições ou mesmo para um conjunto de “fóruns” específicos.

Por último, uma avaliação ou julgamento de suas condutas é emitido podendo haver sanções formais (administrativas) ou informais (sanções políticas, como a perda de cargo comissionado, resultados eleitorais favoráveis/desfavoráveis ou danos à reputação dos agentes políticos).

Será apresentado, como um dos referenciais teóricos da Tese, o conceito de “ecossistema de *accountability* fiscal”, onde o TCU está inserido, através do qual diversos

atores interagem entre si em um *continuum* de interações relacionadas a gestão e a fiscalização da política fiscal.

Esses atores não se limitam a institucionalidade pública, incluindo entre outros, organizações da sociedade civil, movimentos sociais, órgão de imprensa, pesquisadores e centros de pesquisa acadêmica, grupos de interesse empresariais e organizações internacionais.

Um segundo bloco teórico aborda o debate contemporâneo sobre tributação e desigualdade, a partir de autores como Thomas Piketty, Gabriel Zucman entre outros, que analisam o papel da tributação sobre a crescente concentração da renda e riqueza no mundo a partir dos anos 1970.

Por último, serão apresentadas as principais referências internacionais sobre a definição conceitual dos benefícios ou gastos tributários (*tax expenditures*), que apontam para três dimensões centrais de análise: (i) a transparência, (ii) o processo decisório/governança, e (iii) a avaliação de seu impacto.

1.2.2.2 Pesquisa empírica

A pesquisa empírica teve como foco avaliar um rito centenário de prestação de contas, que envolve o poder executivo federal e o Tribunal de Contas da União, em torno da apreciação e julgamento das contas do governo. A relação de *accountability* entre essas duas instituições será delimitada enquanto um “ritual de verificação” formal e anual consubstanciado na apreciação da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), pelo TCU, por meio da elaboração de relatório e parecer prévio, a ser posteriormente julgado pelo Congresso Nacional.

O marco temporal escolhido corresponde ao mandato dos últimos três presidentes da república entre 2011 e 2022 (Dilma Rousseff, Temer e Bolsonaro). Acreditamos que esse período foi suficiente para identificar algumas tendências sobre a atividade do Tribunal no controle dos benefícios tributários, além de mudanças institucionais mais amplas, observadas em sua atuação no controle externo da gestão fiscal da União.

Nesse sentido, os principais documentos analisados foram os doze Pareceres prévios sobre as contas federais produzidos pelo TCU, além das doze Prestações de Contas do Presidente da República, referentes aos anos fiscais 2011 a 2022. A pesquisa empírica identificou e acompanhou o grau de cumprimento, por parte dos diversos órgãos do poder executivo federal, das recomendações emitidas pelo TCU nesses pareceres.

O TCU aprecia as contas prestadas pelo governo federal as quais consistem em dois grandes blocos de informação. Um primeiro engloba o relatório consolidado pela Controladoria Geral da União (CGU) sobre a execução dos orçamentos (fiscal, seguridade social e de investimentos das empresas estatais). O segundo bloco de informações – de natureza contábil – consiste no Balanço Geral da União (BGU), que é produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional.

As manifestações do Tribunal, quando da apreciação das contas, são classificadas como ressalvas, recomendações, alertas e irregularidades. Essas categorias serão explicadas e analisadas no capítulo 6. Cabe mencionar que a pesquisa empírica identificou, em relação a análise dos pareceres do TCU, um total de 191 ressalvas, 346 recomendações, 37 alertas e 42 irregularidades, dentro do período de 12 anos. As ressalvas identificadas, geraram a formulação de recomendações e alertas a diversos órgãos do poder executivo federal, cuja implementação foi sistematicamente monitorada ao longo dos anos.

Para efeito de monitoramento, o Tribunal classifica cada recomendação como atendida/implementada; parcialmente atendida ou em implementação; não atendida/não implementada.

Dentro desse conjunto, identificamos 32 manifestações relacionadas ao tema dos benefícios tributários, que foram analisadas em profundidade, incluindo a sua implementação ao longo dos anos. Sintetizamos o diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento das recomendações e a observância dos alertas sobre o tema. Essa análise nos permitiu elaborar algumas conclusões sobre o impacto da atividade do TCU com relação ao controle das políticas de benefícios tributários no Brasil.

Para além do rito formal e anual de apreciação das contas do governo federal, o Tribunal tem abordado o tema dos benefícios tributários por meio de outros processos de auditoria – inclusive auditorias operacionais – e processos específicos originados de consultas formuladas pelo Ministro da Fazenda ou presidência do Senado Federal. Ademais, o Tribunal realizou processos de levantamento sobre o tema, que corresponde a uma pesquisa ampla e aprofundada, visando trazer insumos para o entendimento do Tribunal sobre determinada questão.

Nesse sentido, a pesquisa empírica identificou e analisou – dentre os vários processos realizados pelo TCU sobre os benefícios tributários – as decisões consideradas como referências para o entendimento do Tribunal sobre o tema, notadamente verificadas nos acórdãos: 747/2010-P; 1.205/2014-P; 263/2016-P; 1.112/2020-P; 1.907/2019-P;

2.692/2021-P e 440/2024-P. Analisamos também o acórdão TCU nº 524/2024-P proferido a partir de uma auditoria operacional sobre o Repetro – Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural.

Faz-se importante esclarecer que parte significativa da pesquisa empírica foi realizada por identificação e interpretação do complexo conjunto normativo que regula tanto a atuação do TCU, como os procedimentos para a criação e gestão dos benefícios tributários no Brasil, tais como, a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Código Tributário Nacional (CTN) e as inúmeras leis, decretos, portarias, resoluções e instruções normativas relacionados ao tema. Foi também realizada uma breve recuperação histórica da natureza institucional do TCU, suas principais atribuições e ferramentas de controle externo.

A identificação das decisões e das principais referências normativas utilizadas pelo TCU para a atividade de controle das políticas de benefícios tributários, foi apoiada por informações advindas de longas entrevistas realizadas com dois auditores do TCU que acompanham o debate sobre esse tema dentro do Tribunal há muitos anos. As informações obtidas pelas entrevistas foram trianguladas com o amplo conjunto documental descrito acima.

Para análise do montante dos benefícios tributários, analisamos os dados produzidos anualmente pela Receita Federal, os quais estão disponíveis por meio do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) e pela tabela de desonerações instituídas. Foram analisadas diversos demonstrativos e tabelas, cuja síntese pode ser encontrada no capítulo 5.

Ao longo da pesquisa, comparamos o contexto observado no Brasil com outros países por meio do acesso a duas bases de dados desagregados internacionais: *Open Budget Survey* (OBS) e *Global Tax Expenditures Database* (GTED). A comparação internacional permite interpretar os dados obtidos dentro de um contexto mais amplo. Por exemplo, a metodologia empírica utilizada nessa tese não seria possível em outros países pela falta de dados disponíveis.

O pesquisador também participou como observador de uma sessão do Tribunal quando do julgamento das contas do governo de 2021, ocorrida em 29 de junho de 2022, na sede do TCU em Brasília.

1.3 ESTRUTURA DA TESE

No subsequente capítulo 2, para além da abordagem neo-institucionalista, está apresentado o debate teórico sobre *accountability* pública, as teorias sobre explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability* (audit explosion and *accountability* overloads). O capítulo finaliza explorando o conceito de “ecossistema de *accountability* fiscal” correntemente utilizado por algumas organizações internacionais. Esse conceito nos ajuda a entender a posição do TCU dentro de um conjunto mais amplo de instituições públicas e privadas, que atuam na gestão e controle da política fiscal.

O capítulo 3 examina as novas atribuições conferidas ao TCU a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, em especial, seu renovado papel de guardião do equilíbrio fiscal conferido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esse capítulo também apresenta elementos que identificam oportunidades, críticas e dilemas sobre a atuação do Tribunal de Contas da União, ressaltando sua controversa contribuição ao processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff.

O capítulo 4 conduz um debate teórico sobre a tributação e a desigualdade, incorporando as contribuições de Thomas Piketty sobre a tributação progressiva, examinando a realidade da desigualdade de renda no Brasil e novas narrativas sobre o debate tributário no contexto global.

O capítulo 5 apresenta um debate conceitual sobre a natureza dos benefícios tributários, a partir de parâmetros estabelecidos por organizações internacionais multilaterais e pelo marco legal utilizado no Brasil. Neste capítulo são discutidas as diversas terminologias utilizadas para definir o que seria um benefício tributário e o montante desses benefícios em comparação com a carga tributária e o Produto Interno Bruto (PIB) no Brasil.

O capítulo 6 discorre detalhadamente sobre a análise de todas as ressalvas, recomendações, alertas e irregularidades relacionadas aos benefícios tributários identificados pelo TCU, presentes nos relatórios de auditoria sobre as contas do presidente da República no período entre os anos de 2011 a 2022, correspondendo aos mandatos da ex-presidente Dilma Rousseff e dos ex-presidentes Michel Temer e Jair Bolsonaro. Em sua seção final, o capítulo complementa a investigação por meio da análise de outros acórdãos do Tribunal sobre o tema.

O capítulo 7 encerra a Tese apresentando as considerações finais, que busca sintetizar os principais achados e conclusões a partir do conjunto de dados empíricos

coletados e à luz do quadro teórico adotado. Qual o papel do TCU no controle dos benefícios tributários no Brasil? Quais seriam as possíveis explicações para o limitado impacto do Tribunal nessa área de política fiscal? Para tecer a conclusão da Tese foi utilizado o arcabouço teórico do institucionalismo histórico e sociológico, da *accountability* pública e as teorias sobre explosão e sobrecarga da *accountability* por parte dos órgãos de controle.

CAPÍTULO 2 – ACCOUNTABILITY FISCAL, SOBRECARGA E A EXPLOSÃO DE AUDITORIA

2.1 A ANÁLISE DO TCU A PARTIR DE UMA ABORDAGEM NEO-INSTITUCIONALISTA

O conceito de neo-institucionalismo passou a ser utilizado a partir dos anos 1980 englobando três correntes de pensamento principais: o institucionalismo histórico, o institucionalismo de escolha racional e o institucionalismo sociológico. Alguns autores, como Schmidt (2006), acrescentam uma quarta corrente chamada institucionalismo discursivo, dando um peso maior aos discursos, narrativas e ideias. Todas essas correntes têm como foco a importância das instituições na explicação na ação política. Segundo Schmidt (2006, p. 1):

O institucionalismo da escolha racional concentra-se em atores racionais que buscam seus interesses e seguem suas preferências dentro de instituições políticas, definidas como estruturas de incentivos, de acordo com uma “lógica de interesse”. Em vez disso, o institucionalismo histórico se concentra na história das instituições políticas e em suas partes constituintes, que têm suas origens nos resultados (muitas vezes não intencionais) de escolhas propositais e condições iniciais historicamente únicas, e que se desenvolvem ao longo do tempo seguindo uma “lógica de dependência da trajetória”. O institucionalismo sociológico vê as instituições políticas como socialmente constituídas e culturalmente enquadradas, com os agentes políticos agindo de acordo com uma “lógica de adequação” que decorre de regras e normas culturalmente específicas.² (grifos nosso)

A abordagem institucional histórica é particularmente relevante para a pesquisa, na medida que procura compreender como a estrutura institucional existente na União induziria a privilegiar alguns interesses políticos e econômicos em lugar de outros. O Estado não seria “*mais um agente neutro arbitrando entre interesses concorrentes, mas*

² Trecho original em inglês: Rational choice institutionalism focuses on rational actors pursuing their interests and following their preferences within political institutions, defined as structures of incentives, according to a ‘logic of interest.’ Historical institutionalism concentrates instead on the history of political institutions and their constituent parts, which have their origins in the (often unintended) outcomes of purposeful choices and historically unique initial conditions, and which develop over time following a ‘logic of path-dependence.’ Sociological institutionalism sees political institutions as socially constituted and culturally framed, with political agents acting according to a ‘logic of appropriateness’ that follows from culturally-specific rules and norms.

um complexo de instituições capaz de estruturar a natureza e os resultados dos conflitos entre os grupos” (Hall e Taylor, 2003, p. 195)

Os teóricos dessa corrente definem instituição “*como os procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política*” (Hall e Taylor, 2003, p. 196). Essa é a definição que adotaremos e que possui algumas consequências práticas. Por exemplo, quando analisamos a ação do TCU e de outras instituições públicas ao longo da pesquisa, o fizemos com base no exame de suas normas internas constitutivas (Constituição Federal, Lei Orgânica, Regimento Interno), mas também por meio de outras leis, resoluções, portarias, processos administrativos e acórdãos do TCU, processos de tramitação de leis, relatórios públicos, entre outros procedimentos. Ou seja, nossa abordagem é condizente com os métodos utilizados pelos pesquisadores que adotam essa linha teórica que possuem uma “*tendência a associar as instituições às organizações e às regras ou convenções editadas pelas organizações formais*” (Hall e Taylor, 2003, p. 196).

Outros elementos analíticos importantes contidos na corrente do institucionalismo histórico é o exame de como as instituições contribuem com a assimetria de poder entre diferentes grupos sociais e a influência das instituições no comportamento dos indivíduos. Com relação a esse segundo ponto, muito embora o comportamento dos agentes que compõem as instituições seja racional e orientado por objetivos, eles são influenciados por protocolos institucionais, estruturas cognitivas, narrativas e modelos de comportamento estabelecidos pelas instituições (Hall e Taylor, 2003).

As instituições, portanto, possuem uma trajetória e influenciam o comportamento dos indivíduos que a compõe e com quem interagem. Por outro lado, muito embora mudanças institucionais possam ser observadas pela influência do comportamento de agentes ou grupos políticos – especialmente em determinadas conjunturas políticas e situações críticas - as instituições tendem a ser resilientes a ações individuais isoladas.

A lógica da dependência da trajetória (*path dependent*) deve ser considerada na análise, sem, contudo, desconsiderar outras contribuições para processos do desenvolvimento institucional como as ideias e a cultura política.

Nesse sentido, algumas contribuições do institucionalismo sociológico são relevantes para a pesquisa. Essa corrente defende que:

as organizações adotam com frequência uma nova prática institucional por razões que têm menos a ver com o aumento da sua eficiência [ou

mesmo de sua trajetória] do que com reforço que oferece à sua legitimidade social e à de seus adeptos. Em outros termos, as organizações adotam formas e práticas institucionais particulares porque elas têm um valor largamente reconhecido num ambiente cultural mais amplo. (Hall e Taylor, 2003, p. 211, inclusão e grifo nosso)

No próximo capítulo, iremos observar um exemplo da aplicação desse quadro teórico quando da análise da ação do TCU durante o processo de impeachment da ex-presidente Dilma Rousseff. Ou seja, o ambiente político punitivista contra sua gestão, que se acirrou com a reeleição, conferiu legitimidade para que alguns agentes do TCU adotassem práticas extremas que influenciaram a trajetória institucional do Tribunal.

Dentro dessa abordagem a mútua influência entre as instituições e o comportamento individual seria mais fluída. Ademais, as instituições influenciariam “*o comportamento não simplesmente ao especificarem o que se deve fazer, mas também o que se pode imaginar fazer num contexto dado.*” (Hall e Taylor, 2003, p. 210).

Nesse sentido, mudanças na cultura política e nas expectativas sociais trariam uma maior legitimidade para instituições e comportamentos alinhados com fatores exógenos e simbólicos prevalentes em um determinado contexto político.

Essa pesquisa utiliza a abordagem do institucionalismo histórico quando da análise da trajetória do Tribunal de Contas da União, dentro do período examinado, e do seu papel no controle dos benefícios tributários. Ademais, alguns elementos utilizados pela vertente do institucionalismo sociológico serão considerados, em especial, no comportamento de alguns agentes do Tribunal revelados quando na análise da rejeição das contas do governo, pelo TCU, em 2015 e 2016.

2.2 ACCOUNTABILITY E GOVERNANÇA PÚBLICA

2.2.1 *Accountability* pública

Existe uma ampla literatura acadêmica sobre o conceito de *accountability* e sua consequente aplicação prática na rotina da administração pública em termos de normas, atores, princípios e sanções.

Segundo Mark Bovens (2005, p. 182), “*accountability* pública é a marca característica da moderna governança democrática”. Embora a etimologia da palavra em inglês esteja ligada com a ideia de contabilidade pública, ou seja, as atividades de registro

dos recursos e bens públicos, nota-se que o uso moderno dessa expressão tem englobado uma gama maior de sentidos e consequências dentro da administração pública e na relação entre governantes e governados.

Utilizaremos a expressão em inglês reiteradamente pois não há uma tradução para a língua portuguesa que englobe os diferentes sentidos que esse termo adquiriu na língua inglesa. *Accountability* compreende mais do que uma combinação de prestação de contas, transparência e responsabilização.

Segundo Bovens (2005, p. 184), “*accountability* pública pode ser entendida como uma relação social na qual um ator sente uma obrigação de explicar e justificar a sua conduta para outros”. Portanto, consideramos essa definição como uma excelente síntese do sentido teórico do termo.

Trata-se, portanto, de uma situação relacional entre dois ou mais atores, que inclui uma obrigação de transparência e uma justificativa de suas ações a outros. O ator responsável por prestar contas pode ser um indivíduo ou um órgão público. Os “outros” para quem se deva prestar contas podem representar uma pessoa ou órgão específico (como o Tribunal de Contas e a Controladoria-Geral da União – CGU) ou uma entidade mais difusa como a sociedade.

Essa relação entre “aquela que presta contas” e “para quem ela deve ser prestada”, a quem Bovens (2005, p. 184-185) chama de “*accountability forum*” ou “*accountee*”, consiste em três estágios, segundo o autor, a saber:

- Primeiro: o ator ou órgão público se sente obrigado (por razões formais ou informais) a prestar contas da sua conduta a um órgão público ou à sociedade. Para tanto, deve fornecer informações sobre suas ações, resultados, procedimentos e justificativas.
- Segundo: quem recebe a informação pode interrogar o ator sobre a legitimidade de sua conduta e solicitar informações adicionais. Essa seria considerada a fase de debate. Essa fase poderia ser conduzida de maneira formal, por exemplo, em processos conduzidos pela CGU ou TCU, mas também pelo escrutínio público promovido pela mídia e organizações da sociedade civil.
- Terceiro: quem recebe a informação emite um julgamento sobre a conduta do ator. Esse julgamento, por ser formal, como no caso da aprovação ou rejeição das contas da presidência da república realizada anualmente pelo TCU, podem resultar em sanções a serem aplicadas. Esse julgamento também pode ser informal

– conduzido pela mídia ou sociedade – que pode resultar em um dano à reputação de determinado político ou órgão público, gerando inclusive consequências eleitorais.

Nesse sentido, pode-se dizer que, em muitas situações, a obrigação de políticos eleitos e servidores públicos de prestar informações de forma periódica sobre suas decisões, atos e justificativas é um dever estabelecido em lei, muito embora, a noção de *accountability* pública vai além de uma perspectiva legal ou formalista.

2.2.2 *Accountability* pública, cultura e democracia

Dubnick (2014), por exemplo, explora a noção de *accountability* dentro de uma perspectiva cultural. Para ele, o uso da palavra “*accountability*” em livros em inglês publicados na Inglaterra e nos Estados Unidos, cresceu exponencialmente a partir da década de 1970, sendo utilizada de diversas maneiras em vários campos sociais, como na educação, segurança pública, economia, família e política.

Mesmo com sua definição etimológica ambígua – até mesmo na língua inglesa – a noção de *accountability* ganhou força narrativa associada ao conceito de democracia e a ideia de boa governança. Como um fenômeno cultural, essa expressão estaria “no centro de uma poderosa construção conceitual que desempenha um papel importante na forma como percebemos as ações dos governos atualmente”³ (Dubnick, 2014, p. 30).

O próprio conceito de democracia, dentro de uma perspectiva histórica, vem sendo construído e ampliado nas últimas décadas por novas demandas e pressões sociais, que interpelam por direitos humanos, justiça, participação e igualdade. Novas interpretações e teorias democráticas decompõem e ampliam alguns de seus elementos fundantes para criar novos conceitos democráticos, como a democracia participativa, democracia deliberativa, democracia social. Consideramos que a narrativa democrática ganha novas ênfases quando associada à ideia de *accountability*.

Esta perspectiva reforça certos elementos que compõem o conceito de democracia, criando narrativas que dão ênfase para as noções de transparência, responsabilização, prestação de contas e diálogo público sobre as justificativas da tomada de decisões coletivas.

³ Trecho original em inglês: “*It is also at the center of a powerful conceptual construct that plays a major role in how we perceive the operations of modern government*”.

Warren (2014) declara que qualquer democracia é na verdade um grande sistema de “*accountabilities*”, entre os representantes eleitos ou funcionários públicos e o cidadão, a quem os serviços e funções públicas são destinados. Aqueles que exercem o poder político em nome de outros/as, devem prestar contas de seus atos. As eleições, dentro dessa visão, poderiam ser consideradas como um mecanismo por excelência de “*accountability* democrática”.

Outro desafio explorado por Warren é a grande fragilidade do cidadão comum, frente a um governo cujas decisões são tomadas por uma elite. Esse desequilíbrio de poder somente poderia ser enfrentado pela agregação de interesses individuais em coletividades, como associações, sindicatos, movimentos sociais. Para além disso, pela desconcentração do poder e pela criação de modelos de governança mais inclusivos.

Da mesma forma que os políticos eleitos, os servidores públicos servem à coletividade e devem fornecer informações e justificativas de seus atos. Em suma, devem prestar contas e esse é um grande desafio, quando consideramos o tamanho, escala e complexidade dos Estados nacionais, assim como da diversidade das sociedades contemporâneas. Por isso, a necessidade de criação de novos arranjos de governança pública e mecanismos de participação popular, que para além de fortalecer a “*accountability* pública”, permitiria que as decisões públicas fossem tomadas considerando as vozes, experiências e necessidades dos cidadãos e de grupos sociais ligados a campos territoriais, sociais, culturais e políticos específicos.

2.2.3 *Accountability* dos servidores públicos e a centralidade do sistema jurídico

Do ponto de vista da administração pública, essa questão ganha outros matizes. Quando falamos dos servidores públicos ou da burocracia, dizemos que ela deve ser “*accountable*” não apenas aos cidadãos destinatários de suas ações e ao público em geral, mas também aos mandatários políticos eleitos. Nesse sentido, a questão da hierarquia aparece como um mecanismo relevante. Peters (2014), ao explorar o tema da *accountability* na administração pública, menciona a importância da hierarquia e da norma como mecanismos de exigibilidade. Em outras palavras, haveria uma cadeia de *accountability*, por exemplo, que conectaria o servidor público responsável pela obrigação de fazer ou não fazer com a sua Superiora imediata, com a Secretária de Estado, com a Ministra e assim por diante até o alto escalão da Presidência da República.

Em países como o Brasil, de tradição de direito romano, um dos principais instrumentos para a “garantia de *accountability*” seria a existência de dispositivos contidos na Constituição Federal, nas leis e nas normas infralegais, que podem ser interpretadas como um mecanismo de controle dos servidores públicos dentro de uma relação estrita de hierarquia.

O robusto sistema jurídico também seria central para gerenciar vários aspectos da gestão pública, o que segundo Peters (2014, p. 218) poderia afetar a eficiência na administração pública. Ou seja, o marco legal necessário para garantir o funcionamento do Estado e suas crescentes atribuições na provisão de bens e serviços, assim como, o necessário controle público da atividade dos seus agentes pode, por outro lado, criar paralisias e ineficiências.

O receio de tomar uma decisão que possa posteriormente ser questionada por instituições de controle tem aumentado pelo incremento da transparência, a qual é potencializada com as novas tecnologias de comunicação e gestão da informação. Sob este viés, os servidores públicos realizam suas atividades sob um maior escrutínio público, por meio da mídia e organizações da sociedade civil, que também influenciam a agenda dos órgãos de controle.

Para Peters (2014), a ação das entidades de auditoria representaria uma abordagem relevante no estabelecimento de controles hierárquicos sobre a burocracia. Em especial, por meio das auditorias operacionais (conhecidas como *performance audit*, por sua expressão em inglês), as quais ganharam maior relevância nos últimos anos. Na próxima seção, aprofundaremos o papel das instituições de auditoria e suas principais interrelações dentro do conceito *accountability*, mas antes abordaremos o conceito de governança pública.

2.2.4 Governança, *accountability* e a nova gestão pública

Um conceito relacionado e que engloba a concepção de *accountability* é a ideia de governança pública. O conceito de governança pública começa a ser usado com mais ênfase a partir dos anos 1980, com base na produção acadêmica sobre a boa governança corporativa e os novos modelos de gestão de empresas cuja propriedade se encontrava cada vez mais pulverizada nas mãos de inúmeros acionistas.

Esse conceito foi então aplicado à gestão pública seguindo o movimento da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), que no Brasil ganhou força nos anos 1990

com a reforma gerencial do Estado Brasileiro, impulsionada pelo intelectual e ex-Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado (1995-1998), Luiz Carlos Bresser-Pereira.

Em âmbito mundial são verificadas inúmeras reformas impulsionadas pelo “*New Public Management (NPM)*” que foram implementadas nas últimas décadas, as quais convergem entre si no objetivo de enfrentar desafios observados em uma gestão pública eminentemente burocrática. Esse movimento apresentou soluções administrativas visando resultados mensuráveis, autonomia gerencial, descentralização, foco na *performance*, eficiência e efetividade, controles *ex-post*, corte de custos – entre outras medidas – que são inspiradas por práticas do setor privado (Lægreid, 2014).

Não iremos aprofundar o debate teórico sobre o conceito da NPM, suas aplicações e críticas. Almejamos apenas ressaltar, algumas relações e dilemas entre a NPM e o conceito de *accountability* e governança pública.

Segundo Lægreid (2014), a busca por uma “*accountability*” mais significativa foi o impulso de muitas reformas gerenciais do Estado, partindo da premissa de que com uma efetiva “*accountability gerencial vertical*”, poderíamos verificar um melhor desempenho da gestão. Para o autor, haveria uma mudança de quem deveria prestar contas dentro da própria estrutura da administração pública. Ao invés de uma “*cadeia de accountability*” com base na verticalidade e hierarquia burocrática, como apresentado por Peters (2014), o qual discorre sobre uma tendência atual:

se concentrar mais na *accountability* individual e menos na *accountability* coletiva. As “reformas gerenciais do Estado” focam na responsabilização gerencial individual, em que cada pessoa age por si mesma dentro de diretrizes estratégicas de acordo com seu próprio interesse e é pessoalmente responsável pelos resultados.⁴ (Lægreid, 2014, p. 325 e 326).

Essa foi uma importante mudança de prática observada na gestão pública. Esta mudança resulta em uma maior liberdade dos gestores públicos para implementar políticas públicas com ênfase nos resultados e nos serviços públicos entregues aos cidadãos, a qual veio acompanhada de uma maior responsabilização individual dos mesmos. As relações de *accountability* vertical e hierárquica dos políticos – responsáveis últimos pelas decisões tomadas por seus subordinados – ficaram enfraquecidas por uma ênfase nas relações horizontais, multifacetadas e por vezes voluntárias de *accountability*

⁴ Trecho original em inglês: “*Regarding who is accountable, the NPM reforms tend to concentrate more on individual accountability and less on collective accountability. The NPM reforms focus on individual managerial accountability, whereby each person acts for him- or herself within strategic guidelines according to his or her own self-interest and is personally accountable for the results.*”

prestadas por um, cada vez maior, conjunto de gestores públicos com autonomia institucional.

Ademais, a nova narrativa criada de considerar o cidadão como um consumidor, desde quando consome serviços públicos fornecidos pelo estado, até mesmo quando escolhe seus representantes dentro das ofertas oferecidas pelo “mercado político”. Neste sentido, segundo Lægreid (2014), gera-se o deslocamento de uma *accountability* de processos e procedimentos com ênfase na justiça, equidade, imparcialidade e finanças, para uma *accountability* focada nos resultados.

Ao destacar a importância das pessoas como consumidores e minimizar seu papel como cidadãos, a Nova Gestão Pública introduziu a dupla responsabilização dos servidores públicos perante os políticos e consumidores. O papel dos líderes políticos também é ambíguo na Nova Gestão Pública: autoridades eleitas têm um papel como estrategistas na definição das metas de longo prazo do setor público e na avaliação dos resultados, mas, ao mesmo tempo, espera-se que eles deem considerável discricão às agências operacionais. (Lægreid, 2014, p. 331)⁵.

No Brasil, a implementação da reforma gerencial do Estado nos anos 1990 foi cercada de controvérsias. Se por um lado dava uma resposta a uma crescente demanda social por maior transparência, participação, responsabilização dos tomadores de decisão por melhorias na cobertura e qualidade da prestação de serviços públicos à população, por outro lado, impregnada por uma visão neoliberal do papel do Estado e do setor privado, propunha a redução do tamanho do Estado por meio de privatizações, criação de agências reguladoras, organizações paraestatais, focalização das políticas públicas e um incentivo à provisão de bens públicos por meio da iniciativa privada, por exemplo, na área da saúde, educação e cultura.

Independentemente das críticas de como foi implementada de fato alguns conceitos e prescrições do movimento da Nova Gestão Pública na realidade brasileira durante os anos 1990, o ponto que se faz importante ressaltar é que os conceitos de governança pública e *accountability* – que surgem dentro desse debate acadêmico e político – ganha relevância em um modelo de estado que se pretendia migrar de uma estrutura burocrática tradicional para uma gestão descentralizada, baseada em resultados.

⁵Trecho original em inglês: “By highlighting the importance of people as consumers and playing down their role as citizens, NPM has introduced the dual accountability of civil servants to politicians and consumers. The role of political leaders is also ambiguous under NPM: Elected officials have a role as strategists in defining the long-term goals of the public sector and assessing the results, but at the same time they are expected to give considerable discretion to operative agencies.”

No Brasil, pretendeu-se implementar esse novo modelo de estado que deveria ser capaz de coordenar esforços de instituições públicas, agências reguladoras de serviços públicos, como energia e telecomunicações; organizações semipúblicas (Organizações Sociais - OS) e privadas (Empresas Públicas privatizadas, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP) a fim de alcançar objetivos de interesse público comuns.

Nesse sentido, tornava-se fundamental a elaboração de modelos teóricos que alcançassem uma nova forma de gestão pública – em um contexto político, econômico e social mais complexo – que se pretende atuar de forma mais descentralizada, democrática, participativa, onde fluxos de comunicação, diálogo e prestação de contas entre as inúmeras instituições públicas, privadas e os cidadãos, deveriam ser ordenados.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) dedicou um Boletim de Análise Político-Institucional inteiramente ao tema da governança pública em 2018, demonstrando a importância de aprofundar o conceito e os seus usos para o aprimoramento da gestão pública.

Cavalcante e Pires (2018), organizadores do Boletim, em um dos artigos que compõe a publicação, apresentam o conceito de governança pública e as duas principais perspectivas pelas quais é possível compreendê-lo.

Por um lado, pode-se analisar o conceito de governança como um conjunto de prescrições formais (ou reformas), que devem ser implementadas por diversas áreas da administração pública, seguindo boas práticas nacionais ou internacionais de gestão democrática. Os autores intitulam essa perspectiva de prescritivo-formal, a qual “têm provocado confusões, simplificado realidades complexas e assimétricas existentes no setor público, e gerado recomendações que ignoram gargalos e problemas estruturais do Estado brasileiro” (Cavalcante e Pires, 2018, p. 09).

Por outro lado, a governança pública pode ser considerada por uma concepção analítico-operacional, que visa “compreender a governança como uma perspectiva estratégica e situada para lidar com os desafios de coordenação e de implementação de programas governamentais em ambientes (internos e externos) cada vez mais complexos, dinâmicos e incertos” (Cavalcante e Pires, 2018, p. 09).

Para os autores, “a governança enquanto perspectiva analítica, torna-se útil à medida que desloca a atenção dos detalhes do comportamento institucional formal e aponta o olhar para os processos interinstitucionais de condução coletiva dos assuntos de interesse público” (Cavalcante e Pires, 2018, p. 12).

Semelhante ao conceito de *accountability* proposto por Mark Bovens (2005), essa perspectiva de governança considera os processos relacionais entre os diversos atores envolvidos no processo de decisão, implementação e avaliação das políticas públicas. Por outra perspectiva, indaga-se quais seriam os arranjos institucionais adequados para o diálogo, concertação, implementação e avaliação das políticas por atores diversos, bem como examinar quais seriam os procedimentos, normas, regras (formais e informais) que regulariam esses espaços e formatariam um cenário adequado para a efetiva ação governamental e prestação de contas a todas as partes interessadas no processo.

Um dos aspectos desse debate é a renovação da atuação dos órgãos de controle. A necessidade de auditar e controlar processos decisórios e resultados cada vez mais difusos e descentralizados, colocou as instituições de controle em âmbitos interno e externo – no caso do governo federal brasileiro, a CGU e o TCU – em destaque.

Esse novo modelo de governança pública necessita de instituições de controle fortalecidas. Contudo, o controle com base em resultados, que se sobrepõe aos controles jurídicos-hierárquicos constituintes da tradição burocrática brasileira, pode gerar uma pressão excessiva sobre os gestores públicos. Por exemplo, a hesitação de gestores em assumir responsabilidades individuais por decisões tomadas em um ambiente de maior autonomia decisória e fiscalização, pode gerar paralisia da máquina estatal.

Algumas teorias críticas têm sido formuladas para analisar o que se pode considerar como uma “explosão de auditoria” e como uma “sobrecarga de *accountability*”. Esse é um tema fundamental para a presente pesquisa e que iremos explorar na próxima seção.

2.3 AS TEORIAS DE EXPLOSÃO DE AUDITORIA E SOBRECARGA DE *ACCOUNTABILITY*

As Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) não ficaram indiferentes ao debate sobre a governança e *accountability* pública geradas por reformas gerenciais implementadas ao longo das últimas décadas. Verifica-se que as EFS ganharam um novo protagonismo e novas competências institucionais, que vieram acompanhadas de críticas, provenientes tanto do campo acadêmico como por parte de gestores e atores políticos.

Nessa seção apresentaremos algumas referências teóricas com teor crítico sobre o protagonismo que as Entidades Fiscalizadoras Superiores vêm assumindo em diversos

países na esteira de uma construção cultural e normativa global sobre a centralidade da *accountability* e da “boa” governança pública.

2.3.1 Sobrecarga de *accountability* (*accountability overloads*)

Uma primeira teoria, protagonizada por Arie Halachmi (2014), cunhou um conceito útil para entendermos esse movimento de destaque das entidades de controle nas últimas décadas. Halachmi tem utilizado o conceito de “sobrecarga de *accountability*” (ou por sua expressão original em inglês: *accountability overloads*). Ele o define como o resultado:

de um esforço descoordenado para assegurar *accountability*, ignorando o custo de oportunidade. (...) A busca por *accountability* a todo custo leva a patologias organizacionais que reduzem a eficiência, a efetividade, a capacidade de resposta e as inovações. (Halachmi, 2014, p.01).

Halachmi (2014) apresenta um verdadeiro paradoxo: os esforços deliberados para a existência de uma maior *accountability*, que visa uma gestão mais eficiente onde melhores serviços públicos seriam entregues a população, por outro ponto de vista, podem estar afetando o alcance desses resultados almejados. Essa ideia pode parecer contraintuitiva à primeira vista se considerarmos a narrativa da “*new public management*”. Como seria possível que controles voltados para o alcance de resultados se convertam em uma gestão menos eficiente?

Nas palavras de Halachmi (2014, p.560-561), essa sobrecarga pode ser observada quando “arranjos para assegurar a *accountability* em vários aspectos (políticos, legais, profissionais, sociais, burocráticos ou ambientais), tornam-se disfuncionais — quando boas intenções acabam minando a eficácia e a eficiência da organização ou de um programa específico”.

Este debate se concentra nas disfuncionalidades do aparato de controle estatal, tanto no âmbito do controle externo como do interno. Ou seja, a demanda por mais controle e *accountability* – algumas vezes advindas de organismos internacionais – pode gerar patologias institucionais, disfuncionalidades e afetar a gestão.

Halachmi (2014) cita exemplos de pesquisas empíricas produzidas por ele e outros autores que identificam uma sobrecarga de *accountability* promovida por órgãos de controle. Por exemplo, a avaliação de desempenho (ou *performance measurement*) é uma forma comum de assegurar a *accountability*. Cada vez mais, os Tribunais de Contas (da

União e estaduais) utilizam as auditorias operacionais para avaliar a eficiência dos programas públicos, contudo, verifica-se um desequilíbrio entre o ideal irrestrito de medir, avaliar, controlar e assegurar *accountability* de determinado órgão ou política pública e o que seria aceitável ou realista de se obter com os recursos e o tempo disponíveis.

O tempo gasto para a produção de informações, relatórios, processos de auditoria, avaliações, prestação de contas não pode prejudicar a execução da política pública. Além do mais, o medo de punição e do escrutínio extremo pode minar a criatividade e autonomia do servidor público, tornando-o excessivamente conservador e relutante na tomada de decisões.

Outro elemento a ser considerado é que os chamados “rituais de verificação” frequentemente estão centrados em padrões rígidos de *accountability* avaliando resultados e produtos gerados no curto prazo, desconsiderando objetivos programáticos e organizacionais de longo prazo. Halachmi sintetiza essa patologia institucional da seguinte forma:

Em outras palavras, a busca por *accountability* e transparência em geral, e o uso de medição de desempenho em particular, asseguram que as coisas sejam feitas corretamente, mas não necessariamente que as coisas certas sejam feitas. Uma das razões para isso é a perspectiva de curto prazo usada para fundamentar a *accountability* (Halachmi, 2014, p. 563)⁶.

Um importante ritual de verificação, que será analisado exaustivamente no sexto capítulo desta tese, é o processo anual de produção do parecer prévio do Tribunal de Contas da União sobre a Prestação de Contas do Presidente da República. Esse rito centenário vem ganhando relevância nos últimos anos. A avaliação anual das contas de governo pode apresentar algumas das características da “sobrecarga de auditoria”, em especial, pela sua abrangência e foco no curto prazo, que impede uma visão mais ampla dos objetivos de longo prazo do governo e do desenvolvimento organizacional das instituições públicas.

Seria possível encontrar um ponto de equilíbrio entre a necessidade de controle e prestação de contas sobre os recursos públicos e as ações governamentais conduzidas por inúmeros órgãos e servidores públicos? Seriam alcançáveis os objetivos últimos do

⁶ Trecho original em inglês: “Put another way, the quest for *accountability* and transparency in general, and the use of performance measurement in particular, assure that things are done right but not necessarily that the right things are done. One of the reasons for this is the short-term perspective used to establish *accountability*”.

Estado democrático de direitos de garantir o desenvolvimento sustentável e a promoção dos direitos humanos? Como controlar sem sufocar? Como medir desempenho para além de entregas de curto prazo?

Os ritos de controle burocrático periódicos, aliado ao ciclo eleitoral, motiva uma visão de curto prazo na gestão. Avaliam-se processos administrativos e a implementação de programas, mas raramente são examinados os seus impactos e aprendizados institucionais de longo prazo.

Uma solução apresentada por Halachmi (2014) é a necessidade de estabelecer processos de *accountability* de longo prazo, que o autor nomeia como “*dynamic accountability*”. Para ele, a maioria dos processos atuais de *accountability* são focados no curto prazo, não sendo adequados a construção dessa nova abordagem.

A abordagem teórica do autor pode ser considerada válida, porém não fica claro quais seriam as novas métricas, processos e normas que deveriam ser criadas para operacionalizar essa nova perspectiva abordagem. O risco potencial do acolhimento integral de sua crítica minimizaria a importância dos atuais sistemas de transparência e prestação de contas que em muitos países ainda são insipientes. Um dos argumentos utilizados por alguns governos para não priorizar uma gestão transparente e responsiva – para além de uma cultura política fechada e refratária ao escrutínio público – é o custo e a falta de recursos financeiros e técnicos para implementar sistemas de *accountability* mais robustos vis a vis a outras necessidades programáticas da gestão. Esse argumento pode encobrir práticas de gestão ineficientes e a malversação de recursos públicos.

A proposta apresentada por Halachmi de que o custo de assegurar um alto nível de *accountability* não pode exceder os seus benefícios esperados, ou em outras palavras, o custo de oportunidade, seria difícil de se mensurar na prática. Contudo, isso não obsta a força e aplicabilidade de sua teoria.

O seu conceito de uma “*accountability* dinâmica” traz elementos importantes para uma jornada de aprendizagem institucional pública, apontando para uma visão de longo prazo de processos administrativos e correlata implementação de programas.

2.3.2 Explosão de auditoria (*audit explosion*)

Outra teoria que influenciou Arie Halachmi na construção do conceito de “sobrecarga de *accountability*” é a chamada “explosão de auditoria”, um conceito cunhado por Michael Power, que também vem sendo adotado por outros pesquisadores

nas últimas décadas como uma chave interpretativa para compreender o fenômeno do aumento de atividades de auditoria e monitoramento dos programas e serviços públicos em diversos países, especialmente a partir dos anos 1980.

Segundo Power (2005, p. 335):

A explosão da auditoria pode ser caracterizada por transferências de poder institucional para instituições de auditoria que decidem sobre uma ampla gama de questões e que, por definição, ultrapassam sua jurisdição puramente de auditoria para se tornarem formuladores de políticas de fato.⁷

Power analisou esse fenômeno, a partir do contexto de mudanças institucionais na gestão pública, observadas na Inglaterra durante os anos 1980 e início dos anos 1990. Em outras palavras, o fenômeno identificado como explosão de auditoria faz parte do contexto de reformas gerenciais do Estado, intitulada “*new public management*”, que ocorreu não somente na Inglaterra mas em diversos países, conforme mencionamos anteriormente na seção sobre governança pública.

A “nova gestão pública”, segundo Power (2005, p. 328 e 329), abrange alguns elementos centrais que guiaram muitas reformas institucionais, entre elas, “uma demanda política por maior *accountability* dos prestadores de serviços públicos, associadas às preferências políticas neoliberais”, que incluíam controles econômicos, contábeis, orçamentários e de auditoria.

Outros dois elementos do contexto existente em torno das reformas gerenciais citadas por Power se referem às restrições fiscais do Estado e à preocupação com a eficiência e a qualidade dos serviços públicos, expressos na ideia do cidadão enquanto consumidor e na ênfase de uma *accountability* sobre o desempenho (performance) do serviço e instituições públicas.

Cabe lembrar que as críticas neoliberais ao Estado de bem-estar social se intensificaram com a diminuição do espaço fiscal em muitos países europeus no final da década de 1970 e início da década de 1980. Uma narrativa sobre a ineficiência da gestão pública e a busca por racionalidade e eficiência foi criada, a partir de uma perspectiva individualista de atender o eleitor-consumidor.

⁷ Trecho original em inglês: “*audit explosion can be characterized by transfers of institutional power to audit bodies who decide on a wide range of issues and who, by definition, overstep their purely auditing jurisdiction to become de facto policy makers.*”

Segundo Power (2005), esses três elementos – demanda por maior *accountability*, restrição fiscal e eficiência da gestão pública – foram o pano de fundo para a chamada “explosão de auditoria”, que em suas palavras expressam que:

A teoria da explosão de auditoria atribui o crescimento da auditoria a estas três pressões por mudança, que alargam especificamente os mandatos de regularidade e legalidade para operacionalizar novas exigências de eficiência e de otimização dos recursos. No entanto, estas pressões foram, por si só, insuficientes. A explosão de auditoria foi também uma função de fatores institucionais do lado da oferta, nomeadamente a existência e a legitimidade de grupos consultivos profissionais, capazes e dispostos a redefinir o seu trabalho em nome de novas exigências políticas e legais.

(...) A auditoria, nas suas várias formas, tornou-se um instrumento político como nunca tinha sido antes, alargando o seu alcance para além do mandato tradicional de verificação (...) Estes novos mandatos da auditoria são mais visíveis no trabalho das instituições nacionais de auditoria, que, em alguns países, se tornaram instrumentos explícitos da reforma da gestão pública, com um papel fundamental sobre o monitoramento das atividades do Estado, com funções cada vez mais reguladoras e de supervisão.⁸ (Power, 2005, p. 329)

Cabe ressaltar um aspecto do fenômeno exposto por Michael Power na citação acima: a existência e a disposição de instituições nacionais de auditorias e outros grupos profissionais que passaram a ocupar um espaço cada vez maior no debate político, influenciando decisões e estruturando novos processos de gestão pública a partir da narrativa dominante sobre as ineficiências do Estado e a busca por resultados.

As Entidades Fiscalizadoras Superiores e o comportamento de seus agentes não são isentos aos valores políticos existentes na sociedade. Para além da narrativa construída sobre a ineficiência do Estado, outros valores como o combate à corrupção e a austeridade fiscal podem contaminar a burocracia dessas instituições e influenciar a formulação e gestão da política fiscal.

No caso brasileiro, ao analisarem mudanças recentes na governança orçamentária federal, a partir do advento da EC nº 95 (teto de gastos), Barcelos e outros (2022, p. 101),

⁸ Trecho original em inglês: “*The theory of the audit explosion attributes the growth of auditing to these three pressures for change, which specifically extend regularity and legality mandates to operationalize new demands for efficiency and value for money. However, these pressures were in themselves insufficient. The audit explosion was also a function of institutional supply side factors, namely the existence and legitimacy of professional advisory groups, able and willing to redefinrne their work in the name of new political and legal demands.*

(...) *Auditing in its various forms became a policy instrument as it never was before, extending its reach beyond the traditional mandate of verification (...) These new auditing mandates are most visible in the work of national audit bodies, which in some countries became explicit instruments of public management reform with a key role in monitoring the activities of the state with ever more regulatory and oversight functions.*”

concluem que “os executores das políticas públicas acabam perdendo espaço. (...) os guardiões ganham proeminência e pressionam a execução, alinhados ao novo momento político do país, que assiste ao reforço das ideias liberais que preconizam uma diminuição da atuação estatal”.

Podemos dizer que as instituições de auditoria se reinventaram a partir da década de 1980, deslocando-se de um lugar burocrático e invisível dentro da estrutura estatal para uma posição de destaque. Para Power (2005, p. 327): “a concepção discreta da auditoria do setor público como uma função de verificação *ex-post* das transações contribuiu para apoiar os mitos institucionais da sua neutralidade enquanto prática técnica centrada principalmente no controle financeiro.”⁹

Essa ampliação do mandato tradicional das entidades de auditoria pode provocar impactos negativos na gestão pública. A teoria de “explosão de auditoria” possui, portanto, um enfoque explicativo aliado a um enfoque crítico sobre “as consequências da auditoria para as entidades auditadas e, em particular, sobre uma série de efeitos secundários e consequências não intencionais para os serviços públicos” (Power, 2005, p. 326)¹⁰. Usando uma metáfora, os efeitos colaterais do medicamento receitado, em algumas situações, poderiam ser mais danosos do que o seu benefício para a cura da doença existente.

Essas consequências indesejadas do aumento da presença das instituições de auditoria nas políticas públicas não são muito visíveis no debate internacional sobre o tema. Vigora um relativo consenso sobre a importância do novo papel atribuído as Entidades Fiscalizadoras Superiores em auditar a eficiência e economicidade da prestação de serviços públicos pelos diversos órgãos do poder executivo. Instituições bilaterais e multilaterais de cooperação como a Comissão Europeia, o Banco Mundial e a GIZ alemã (*Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit*) possuem uma carteira de projetos de apoio a essas organizações.

Uma das críticas iniciais sobre a teoria de “explosão de auditoria” se refere à necessidade de uma maior comprovação empírica de suas premissas, incluindo também questionamentos sobre sua aplicabilidade fora do contexto observado na Inglaterra.

⁹ Trecho original em inglês: “*The low-key conception of public sector auditing as an ex post transaction checking function helped to support institutional myths of its neutrality as a technical practice focused primarily on financial control*”

¹⁰ Trecho original em inglês: “*the consequences of auditing for auditees and, in particular, on a range of side effects and unintended consequences for public services.*”

Power (2000) responde a algumas dessas críticas com uma melhor definição acerca da abrangência da expressão “auditoria”, afirmando que uma “sociedade de auditoria” não seria apenas uma consequência das reformas neoliberais implementadas por Margaret Thatcher. Em publicação posterior, Power (2005) apresenta exemplos e dados de outras pesquisas que utilizam sua teoria para verificar fenômenos semelhantes nos Estados Unidos, Austrália e Nova Zelândia.

Contudo, em razão do objeto de pesquisa desta tese, faz-se necessário buscar análises empíricas que demonstrem a aplicabilidade dessas teorias no contexto brasileiro, em especial, na análise da atuação do Tribunal de Contas da União, a qual verificaremos na próxima seção.

2.3.3 A observância do fenômeno da “explosão de auditoria” e “sobrecarga de *accountability*” na atuação do TCU

Uma excelente pesquisa de doutorado conduzida por Bernardo Abreu de Medeiros abordou essa questão. Essa tese defendida em 2022, no Programa de Pós-Graduação Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED) da Universidade Federal do Rio de Janeiro, realizou uma ampla análise da atuação do TCU utilizando os conceitos de “explosão de auditoria” e “sobrecarga de *accountability*”.

A partir do quadro teórico desenvolvido, especialmente a partir das teorizações de Michael Power e Arie Halachmi, Medeiros (2022, p.7) “*analisa a trajetória institucional do TCU, visando compreender sua proeminência e relevância atual e buscando precisar seu posicionamento entre um celebrado aumento de suas capacidades institucionais e críticas da baixa efetividade da sua atuação e eventual efeito paralisante que possa gerar na administração*”.

Com base em dados obtidos dos relatórios de atividades do TCU, de acórdãos proferidos no biênio 2018-2019, e dados de pessoal e orçamentário, o autor desenhou eixos de indicadores em sintonia com a literatura citada, objetivando comprovar empiricamente o fenômeno da “explosão de auditoria” na atuação do Tribunal, a partir dos seguintes indicadores: (a) quantitativo de servidores; (b) orçamento; (c) independência; (d) competências; (e) atuação e (f) assimetrias entre controladores e controlados.

Ao analisar os dados produzidos por Medeiros (2022), podemos dizer que: há um aumento significativo no número de servidores do Tribunal, com maior grau de

escolaridade em comparação com outros órgãos públicos e com remuneração muito superior a média de remuneração do governo federal. A evolução do seu orçamento foi crescente desde a Constituição de 1988, que também consolidou sua autonomia, incluindo a possibilidade de desenvolver ações de controle, independentemente das provocações do poder legislativo.

Suas competências foram ampliadas com a edição da Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443 de 1992) e com inúmeras competências “auto-atribuídas” por meio da publicação de seu regimento interno e de instruções normativas. Sua atuação foi expandida com a edição de Lei de Responsabilidade Fiscal e com a ressignificação de sua atribuição histórica de julgar as contas do governo, que será o foco da nossa pesquisa empírica apresentada no capítulo 6.

Um último ponto a se destacar é o progressivo enfoque do TCU na realização de auditorias operacionais (*performance audit*), com foco na eficiência da ação pública, que foi incluída em seu rol de competências pela Constituição Federal.

Após analisar todos os dados empíricos obtidos dentro das dimensões formuladas acima, Medeiros (2022, p. 208) conclui que o TCU se enquadra no diagnóstico internacional de explosão de auditoria.

A análise em conjunto de todos os achados parece confirmar a hipótese de explosão. Não apenas houve um fortalecimento das capacidades burocráticas do TCU, como a desagregação do fenômeno a partir dos indicadores propostos em sintonia com a literatura internacional confirma em todas as dimensões a ocorrência da explosão, com as idiosincrasias destacadas. Não se tratam também de fatores meramente conjunturais, mas de aspectos estruturais que se fundam não apenas na Constituição de 1988 como também em diversos dispositivos legais e infralegais, tal qual debatido.

Para além desses indicadores, Medeiros (2022, p. 211) também formulou quatro fatores de expressão do fenômeno de “sobrecarga de *accountability*”, a saber:

- a) Adição de novas camadas normativas que gerem incertezas sobre os parâmetros de controle a serem seguidos;
- b) Pluralidade de atores que resultam em sobreposição de controles e acarretam expectativas conflitantes nos controlados;
- c) Desconsideração dos custos - financeiros e de oportunidade - na imposição de medidas de controle, cuja implementação pode se revelar mais onerosa do que o benefício que se pretendeu perseguir;
- d) Como resultado dos anteriores, criação de incentivos adversos nos gestores públicos, que passam a adotar estratégias defensivas ou inativas, minando a busca da eficiência que orientaria todo o processo

Novamente o autor, após uma extensa revisão de literatura e análise de dados empíricos, que incluem um conjunto de acórdãos proferidos pelo Tribunal, conclui que o fenômeno da “sobrecarga de *accountability*” também pode ser observado na atuação do TCU. Segundo Medeiros (2022, p. 285):

A busca de outras expressões possíveis do fenômeno da sobrecarga constatou como não são apenas os custos financeiros, mas também os de oportunidade, desconsiderados pelo Tribunal. De todos os casos analisados, raros foram aqueles em que as alternativas possíveis de atuação do controle foram sopesadas. (...)

Sobre o tema, farta produção recente vem corroborando o espraiamento de um sentimento de medo dentre os gestores, fruto de uma combinação de apetite sancionatório do Tribunal – evidenciado pelo volume crescente de sanções aplicadas - com parâmetros ampliativos e incertos do controle – evidenciados pela profusão de novas competências autoatribuídas e uma jurisprudência oscilante e ampliativa a justificar a caracterização de um “ativismo de contas”.

Essa breve síntese da detalhada pesquisa realizada por Medeiros, buscou trazer elementos que demonstram a aplicabilidade das teorias acima descritas no contexto brasileiro, respondendo a algumas críticas no âmbito do debate acadêmico internacional sobre as limitações da aplicabilidade desse quadro teórico em contextos nacionais e políticos diversos, nos quais o fenômeno foi originalmente observado.

A conclusão de Medeiros também corrobora com nossa avaliação sobre a atuação do Tribunal de Contas da União, que se enquadraria dentro das categorias teóricas apresentadas nesse capítulo: explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability*. No próximo capítulo são abordados alguns elementos de análise crítica da atuação do Tribunal, especialmente o impacto da decisão do TCU de rejeição das contas da ex-presidente Dilma Rousseff que culminou no processo de *impeachment*.

2.4 ECOSSISTEMAS DE *ACCOUNTABILITY*

A Constituição Federal de 1988 estabelece um sistema de controle interno e externo da administração pública que vai se consolidar ao longo dos anos com a criação dos novos órgãos previstos e com a reconfiguração das institucionalidades existentes dentro do renovado marco constitucional. A Carta Magna, entre outras inovações: refundou o Ministério Público como uma nova instituição pública permanente e autônoma com atribuições na defesa dos direitos sociais e coletivos; criou a Advocacia-Geral da União como um órgão de Estado dentro do capítulo destinado às funções essenciais à justiça; fortaleceu os órgãos do Poder Judiciário; e também, consolidou

atribuições anteriores do TCU, além de prever a possibilidade do Tribunal conduzir auditorias operacionais¹¹.

Nesse processo, as atribuições de cada instituição são detalhadas em normas posteriores aprovadas pelo Congresso Nacional. Entre 1992 e 1993, por exemplo, foram promulgadas as Leis Orgânicas do Tribunal de Contas da União, do Ministério Público e da Advocacia-Geral da União¹². Após a consolidação do seu marco legal, cada instituição de forma autônoma, dentro dos limites normativos dados, formulou seus regimentos internos e inúmeros atos normativos infralegais para detalhar sua atuação.

Esse processo ocorre dentro de um contexto político e social onde a ideia de controle das ações do Estado passa a ser proeminente do discurso público. Como aborda Dubnick (2014), essa nova construção cultural sobre a maneira que os cidadãos passaram a perceber o governo e exigindo maior *accountability* a partir da década de 1970, gerou uma conjuntura favorável ao estabelecimento de mais mecanismos de controle sobre a gestão da pública. No Brasil, após anos de ditadura civil-militar onde arbitrariedades, falta de transparência e responsabilização dos agentes públicos impediram o escrutínio democrático por mais de duas décadas, vigorou um certo consenso e clamor por urgência, assumindo que esse era o caminho a seguir.

Esse processo continua por toda a década de 1990 e início dos anos 2000 com a criação da Controladoria-Geral da União (CGU) em 2001, que se tornou o órgão central de controle interno da administração pública federal que foi acompanhado da criação de outros órgãos de controle, como, por exemplo, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), criado em 1998 e reestruturado em 2020.

O processo de inovação institucional no Estado brasileiro impulsionado pela promulgação da Constituição Federal de 1988 foi permeado por uma cultura pública favorável a transparência, uma maior atenção à prestação de contas e responsabilização dos agentes públicos. Cabe ressaltar que cada instituição pública procurou responder a essa demanda ao mesmo tempo em que consolidava sua autonomia e posição institucional dentro do Estado brasileiro. No início desse processo, houve pouca reflexão sobre eventuais paralelismos, sobreposições ou disfuncionalidades, como evidenciadas por Arie Halachmi em sua teoria de “sobrecarga de *accountability*”.

¹¹ Artigo 71, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

¹² Respectivamente: Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992; Lei nº 8.625 de 12 de fevereiro de 1993 e Lei Complementar nº 73 de 10 de fevereiro de 1993

2.4.1 Ecossistemas de *accountability*: exploração conceitual

As seções antecedentes fornecem um breve pano de fundo histórico e institucional para iniciarmos um debate conceitual sobre a existência de ecossistemas de *accountability*, que engloba esta e a próxima seção.

Não existe uma teoria consolidada ou uma produção acadêmica significativa sobre o conceito de ecossistema de *accountability*, que começou a ser utilizado por algumas organizações internacionais a partir de sua atuação em diversos países no campo da transparência e gestão fiscal. Pode-se encontrar algumas referências a esse conceito em publicações do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), da cooperação alemã (GIZ) e da *International Budget Partnership* (IBP).

Em razão dessa lacuna, optamos por tecer uma breve reflexão teórica, a partir de um paralelo entre o debate epistemológico sobre a ciência, a linguagem e os métodos compartilhados utilizados pela comunidade científica para se comunicarem. Essa metáfora teórica pode parecer estranha à primeira vista, contudo, trará maior clareza para o debate que estamos propondo.

Em sua influente obra “A estrutura das revoluções científicas”, Kuhn (1987) descreve o funcionamento da ciência, que se baseia nas realizações científicas passadas e que são reconhecidas por uma comunidade de cientistas. Ou seja, uma tradição científica existe por meio de um conjunto de leis, conceitos, teorias, metodologias aplicadas e instrumentos de medição compartilhados. Há um consenso dentro de uma comunidade científica, cujos membros passaram por uma formação comum, de como praticar a ciência. Ele inicialmente chama esse modelo ou padrão aceito de paradigma.

Em outras palavras, cada disciplina ou comunidade científica tem um vocabulário conceitual ou “linguagem” própria, que Kuhn (1991) define como uma taxonomia lexical que é compartilhada entre seus membros. Assim, cada especialidade ou subespecialidade científica possui ferramentas cognitivas próprias usadas para resolver problemas. Cada especialidade tem o seu próprio léxico, instrumentos e lentes para analisar o mundo e explicá-lo. Neste aspecto podemos estabelecer um paralelo com os diversos indivíduos e organizações que fazem parte de um “ecossistema de *accountability*”, os quais possuem ferramentas normativas, procedimentais e de linguagem compartilhadas, que permitem a ocorrência de relações sociais onde um ator se sente obrigado a justificar sua conduta para outro(s).

No contínuo da construção teórica de Kuhn, o autor teoriza que quando duas comunidades científicas tentam estabelecer um diálogo interdisciplinar, em razão de possuírem léxicos diferentes, os conceitos e enunciados formulados por uma delas dificilmente são entendidos inteiramente pelos membros de outra comunidade ou disciplinas do conhecimento. O grande desafio seria, portanto, superar este problema de entendimento e estabelecer pontos de convergência e comunicação, onde as ferramentas cognitivas de mais de uma disciplina podem ser usadas para resolver um problema comum.

Diferentemente do campo da produção científica, dentro de um “sistema de *accountability*” esse desafio apontado por Kuhn seria parcialmente resolvido pela existência de normas legais a que é constricta a atuação das diversas institucionalidades e servidores públicos. Como o sistema jurídico estaria na base da construção dos diversos ecossistemas de *accountability* pública – mesmo com a existência de variadas comunidades políticas e institucionais – o diálogo, a cooperação e um eventual julgamento sobre a conduta de um ator em uma relação de *accountability* estaria mediado por uma base legal comum.

A inspiração de Kuhn para esse debate nos traz algumas categorias reflexivas que seriam úteis para uma futura construção teórica sobre o conceito de “sistemas de *accountability*”, a saber, a existência de variadas comunidades temáticas dentro e fora do Estado, que são focadas em debates específicos no campo das políticas públicas e da atuação pública, as quais possuem regras, práticas, ferramentas cognitivas e vocabulário próprio compartilhado.

2.4.2 Ecossistema de *accountability* fiscal

Pode-se identificar que a política fiscal, ou seja, a política responsável pela arrecadação e o investimento dos recursos públicos, possui um ecossistema de *accountability* delimitado, o qual chamaremos de “ecossistema de *accountability* fiscal”.

O conceito de ecossistema de *accountability* fiscal tem sido utilizado por algumas organizações internacionais a partir da experiência concreta de atuação na política orçamentária e na gestão da política fiscal em diversos países (*Public Financial Management* – PFM). Nessas organizações, os tradicionais conceitos de *accountability* vertical (relação entre eleitores e políticos, que pode ser observada durante o período eleitoral) e *accountability* horizontal (controle externo exercido entre as diversas

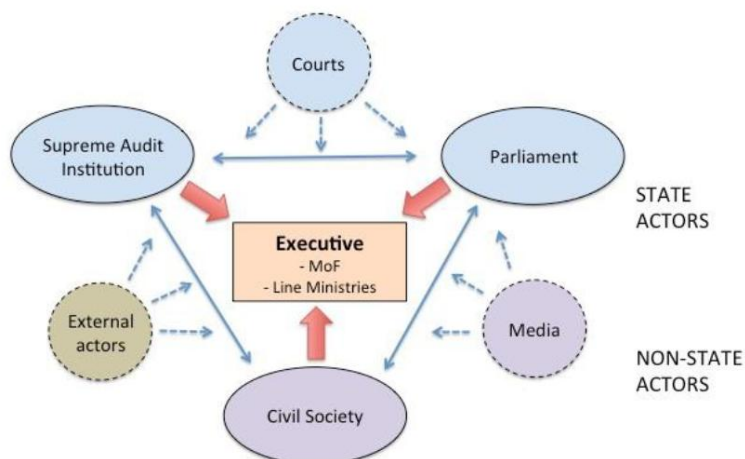
instituições públicas, em especial o Parlamento e as Entidades Superiores de Auditoria dentro da concepção de divisão de poderes) não dão conta da realidade observada.

As obrigações de transparência, prestação de contas e a demanda cada vez maior por participação popular nas decisões governamentais sobre a prioridade de alocação dos recursos públicos, trouxeram para o debate fiscal uma gama maior e diversa de atores para quem as contas fiscais devem ser prestadas. Esses novos atores, tais como as organizações da sociedade civil, os organismos internacionais e os órgãos de imprensa estabelecem relações não apenas com aqueles obrigados a prestar contas ou controlados, mas também com os próprios controladores (Parlamento e Entidades Fiscalizadoras Superiores).

Halloran (2021) afirma que duas características essenciais da ideia de ecossistema de *accountability* está relacionada com as relações estabelecidas pelas diferentes organizações e indivíduos que o compõe, e também por uma relação de não-linearidade entre suas partes que é permeada por dinâmicas desiguais de poder. Embora existam mecanismos por onde uma atuação cidadã pode exigir que uma instituição ou servidor público preste contas e justifique suas ações, as relações de poder entre controladores, controlados e o eleitor-cidadão são assimétricas.

Renzio (2016, p. 4), que é um dos formuladores do conceito de “ecossistema de *accountability* no orçamento”, após analisar as evidências obtidas em seis países, especialmente examinando o papel ativo de organizações da sociedade civil no debate fiscal e uma maior abertura das instituições estatais para a participação social, desenvolveu o diagrama abaixo que ilustra o conceito.

Figura 1. Ecossistema de accountability no orçamento.



Fonte: Renzio (2016).

A concepção de um ecossistema pressupõe que as diferentes partes interagem entre si de múltiplas formas. No caso de um ecossistema de *accountability* fiscal (que também inclui a política tributária), considerando o poder executivo federal, o Ministério da Fazenda, a Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, o Ministério do Planejamento e Orçamento e a Casa Civil possuem uma centralidade. Cabe dizer que os diferentes ministérios responsáveis pela formulação, execução e monitoramento das políticas setoriais também aparecem no centro da Figura 1.

O diagrama também contempla as tradicionais instituições de *accountability* horizontal, a saber: o Parlamento e as Entidades Superiores de Auditoria. A novidade proposta consiste na incorporação de outros atores relevantes do debate fiscal, como a sociedade civil, a mídia, o judiciário e atores externos, tais como as organizações internacionais (Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, agências de cooperação etc). Esses atores estabelecem diversas relações de *accountability* entre si, não necessariamente seguindo uma linearidade.

No caso da política fiscal, quando falamos de sociedade civil, abarcamos uma ampla gama de organizações e movimentos como: organizações não-governamentais de promoção de direitos, movimentos sociais, organizações de base comunitária, redes nacionais de organizações da sociedade civil, universidades e centros de pesquisa público e privado, sindicatos, conselhos profissionais, porta vozes do mercado financeiro, entidades empresariais, entre outros.

A importância da incorporação de organizações da sociedade civil no debate sobre *accountability* tem sido subdimensionada, o que não corresponde com a realidade observada em diversos países, onde a influência dessas organizações no debate público e na demanda por transparência, prestação de contas, participação e responsabilização tem sido significativa.

Uma das sugestões de Halachmi (2014) para reduzir as patologias na gestão pública, observadas como um resultado da “sobrecarga de *accountability*”, consiste em engajar organizações da sociedade civil como entidades “controladoras”, para quem contas devem ser prestadas e cujas recomendações devem ser consideradas para correção de problemas e das disfuncionalidades identificadas. Acrescenta-se que mecanismos formais de participação deveriam ser criados para estabelecer canais de diálogo e informação entre organizações da sociedade civil e diversas instituições públicas.

Com base na descrição de um caso relatado pelo autor, ocorrido nos Estados Unidos, onde foi observado uma disfunção existente nos mecanismos de *accountability*, Halachmi (2014, p.569 e 570) sugere como solução:

Em primeiro lugar, uma cultura administrativa e política que dê ênfase à *accountability* é mais importante do que a existência efetiva de tais disposições. Em segundo lugar, a relativa transparência e a vigilância externa por parte de organizações da sociedade civil podem chamar a atenção para questões de *accountability* e promover ações corretivas de forma mais eficaz e eficiente do que as unidades administrativas.

(...) A utilização de mecanismos de mercado, tais como uma melhor e mais frequente divulgação de dados, juntamente com um maior envolvimento de grupos da sociedade civil de defesa de direitos nos processos de auditoria e revisão, são possíveis formas econômicas de abordar as preocupações levantadas pelo estudo.¹³

Para além de atores específicos, a política orçamentária (parte essencial da política fiscal) possui um ciclo anual definido por normas constitucionais e infraconstitucionais. Os gastos públicos devem seguir o disposto nos respectivos Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), entre outros instrumentos legais, que estabelecem um calendário para apresentação, debate, aprovação e posterior monitoramento da execução das despesas públicas. O debate orçamentário possui regras transparentes, instituições públicas com responsabilidades delimitadas e existência de sistemas públicos de gestão financeira e orçamentária.

Os prazos e as arenas de debate são estabelecidos em lei. Grupos de interesse, dentro e fora do governo, articulam-se ao longo do processo e buscam influenciar as prioridades, a alocação e a execução do orçamento.¹⁴

Da mesma forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e outras normas jurídicas estabeleceram regras fiscais, obrigações de produção e publicação de informações fiscais de forma periódica. Ademais, estabeleceram novas responsabilidades ao TCU como guardião dessas regras.

¹³ Trecho original em inglês: *First, an administrative and political culture that emphasizes accountability is more important than having such arrangements actually in place. Second, relative transparency and external oversight by civil society-based organizations can spotlight accountability issues and foster corrective actions more effectively and more efficiently than administrative units. (...) The use of market mechanisms, such as a better and more frequent report of data, along with greater involvement of civil society advocacy groups in audit and review processes are possible economic ways to address the concerns raised by the study.*

¹⁴ Cabe mencionar que, nos últimos anos, mudanças nas regras orçamentárias, como a obrigatoriedade de execução de emendas parlamentares individuais e as emendas de relator, configurando o chamado “orçamento secreto”, tem tornado o orçamento público federal menos transparente e vulnerável aos interesses clientelísticos e vem sendo usado como moeda de “barganhas políticas”. O Supremo Tribunal Federal tem sido um ator importante na tentativa de regular essa questão.

Considerar o TCU como parte de um ecossistema de *accountability* fiscal é uma chave interpretativa que nos possibilita entender melhor a complexidade do contexto em que suas atividades estão inseridas.

CAPÍTULO 3 – O CONTROLE DA POLÍTICA FISCAL REALIZADO PELO TCU E DILEMAS SOBRE SUA ATUAÇÃO

As entidades fiscalizadoras superiores fazem parte de um ecossistema de *accountabilty* fiscal com um papel de zelar pelo bom e eficiente uso dos recursos públicos. Nesse capítulo, focaremos nossa análise sobre o papel do Tribunal de Contas da União no controle da política fiscal e quais as principais ferramentas utilizadas.

Serão identificadas as novas atribuições institucionais do TCU a partir do advento da Constituição de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa instituição tem cada vez mais ampliado suas funções como órgão de controle e fiscalização externo do poder executivo, notadamente com ampliadas atribuições institucionais e disponibilidade de recursos materiais (financeiros, técnicos e recursos humanos) para cumprir seu mandato.

Por fim, encerra-se o capítulo com alguns apontamentos críticos e dilemas sobre a atuação do TCU após a promulgação da Constituição Federal de 1988, destacando sua controversa contribuição ao processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff.

Nos próximos capítulos, estabeleceremos algumas variáveis para avaliar como o TCU tem fiscalizado a concessão e manutenção de benefícios tributários, que corresponde a um dos aspectos da política fiscal.

3.1 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NO CONTROLE DA POLÍTICA FISCAL

3.1.1 Origens do Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) é uma das primeiras institucionalidades públicas criadas após a Proclamação da República em 1889. Foi uma novidade na nascente república brasileira, com uma configuração institucional moderna para a época, inspirada pelo modelo do Tribunal de Contas francês.

Por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, em 07 de novembro de 1890, o Tribunal de Contas foi criado por meio do Decreto nº 966-A, assinado pelo então presidente na república Marechal Manoel Deodoro da Fonseca.

O Tribunal nasceu com competências amplas para examinar, revisar e julgar todas as operações concernentes a despesa e receita pública, ou que tivessem impacto nas

finanças da República. Diferentemente do que acontece hoje no TCU, e em praticamente todas as entidades superiores de auditorias existentes nos diversos países, o recém estabelecido TCU tinha atribuições de examinar e revisar as despesas públicas *ex ante*, ou seja, previamente a sua execução.

Isso significa que toda a criação de despesa pública deveria antes se sujeitar ao registro e aprovação do Tribunal de Contas, que daria um “visto” quando a despesa estivesse de acordo com a legislação e dentro dos limites orçamentários votados pelo Poder Legislativo.

Competia também ao Tribunal examinar mensalmente os movimentos de receita e despesa da administração pública e, anualmente, julgar as contas de todos os responsáveis por contas públicas de cada Ministério, dando-lhes quitação ou condenando-os a pagar por danos ao patrimônio público.

Com relação a independência do Tribunal, havia no Decreto a previsão de existência de um corpo técnico de funcionários administrativos e uma independência institucional formal, sendo que sua liderança (composta de funcionários com voto deliberativo nas matérias apreciadas pelo Tribunal) deveria ser nomeada conforme estipulava o decreto, a saber: “por decreto do Presidente da República, sujeito à aprovação do Senado e gozarão das mesmas garantias de inamovibilidade que os membros do Supremo Tribunal Federal” (Decreto nº 966-A/1890, artigo 6º, parágrafo 1º).

A previsão de independência do Tribunal contida no Decreto de sua criação foi garantida, pouco mais de 3 meses depois, pela primeira Constituição Republicana do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Em seu artigo 89 dispõe:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença.

Os Tribunais de Contas ou a ideia de uma Entidade Superior de Auditoria com o poder de auditar e fiscalizar o bom uso dos recursos públicos por parte do poder executivo era uma novidade institucional democrática no século XIX.

A independência formal do Tribunal de Contas na então recém estruturada república brasileira foi uma inovação significativa à época. Esta característica advém do conceito de separação de poderes, que por sua vez tem amparo na noção de freios e contrapesos estabelecida pela teoria democrática durante os séculos XVIII e XIX – tendo Montesquieu como precursor.

Para se ter uma referência para fins de comparação, apresentaremos os resultados recentes de uma pesquisa internacional sobre o nível de transparência, participação e fiscalização do orçamento público, conduzida pela *International Budget Partnership* (IBP), chamada *Open Budget Survey* (OBS)¹⁵. Essa pesquisa se baseia em boas práticas internacionais, conforme estabelecidas por instituições reconhecidas, tais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

A pesquisa é composta por três pilares – transparência, participação e fiscalização orçamentária – sendo que cada um desses pilares produz um índice de 1-100, o qual é formado pela síntese de vários indicadores.

É relevante mencionar que a pesquisa é realizada a partir de um questionário preenchido em cada país por pesquisadores independentes, o qual é posteriormente revisto por um especialista de finanças públicas anônimo. Os Ministérios da Fazenda dos países examinados são convidados a avaliarem todos os indicadores durante o processo de investigação, concordando ou não com as respostas iniciais dadas para cada um dos indicadores, fornecendo evidências e comentários adicionais que podem mudar a pontuação dos mesmos e conseqüentemente o valor do índice final. No caso do Brasil, a edição de 2023 foi também revista pela equipe do Tribunal de Contas da União antes de sua publicação (OBS, 2023).

Dois de seus indicadores avaliam:

- Se o processo de nomeação (ou recondução) do atual chefe da Entidade Superior de Auditoria (*Supreme Audit Institution*) foi realizado de forma a garantir sua independência (indicador 119).
- Se uma instituição pública, que não seja o executivo (como o legislativo ou o judiciário) deve dar consentimento final antes que o chefe da Entidade Superior de Auditoria possa ser destituído do cargo (indicador 120).

Segundo os resultados da OBS (2023), ao todo 46 países de um total de 125 participantes pesquisados durante o ano de 2022 (37%), permitem que o executivo possa nomear o chefe da entidade superior de auditoria sem o consentimento final do Parlamento ou do Judiciário. De forma correlata, 30 países de um total de 125 (24%)

¹⁵ A pesquisa OBS está disponível em: <<https://internationalbudget.org/open-budget-survey/>>.

permitem que o chefe da entidade superior de auditoria possa ser destituído do cargo por ato do titular do executivo sem consultar o Parlamento ou o Judiciário.

Conclui-se que, atualmente, muitas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de diversos países ainda não possuem um desenho institucional independente do poder executivo, ao contrário do TCU desde sua fundação.

Embora ocorram percalços iniciais para seu efetivo funcionamento (no Brasil a sua instalação somente ocorreu dois anos após sua criação)¹⁶, sua institucionalidade se manteve ao longo de várias décadas, com adendos compostos por modificações incrementais. Suas competências foram progressivamente modificadas e ressignificadas ao longo de sua história respondendo a formação política e administrativa do Estado brasileiro, em consequência do contexto político de cada época e segundo a influência de modelos estrangeiros. Miranda (2013), em sua tese de doutorado, realiza uma ampla pesquisa história do desenho institucional do TCU no Brasil desde sua criação, apontando históricos dilemas e contradições dentro de suas relações com o sistema político em seu papel de “*accountability* horizontal”, que ressalta uma certa indefinição institucional, por atuar em uma área “cinzenta”, enquanto um tribunal administrativo, técnico ou político.

3.1.2 Novo protagonismo do TCU como agente do combate à corrupção e guardião do equilíbrio fiscal

Apesar de ser uma instituição centenária, cabe destacar que o Tribunal de Contas da União ganha um protagonismo político dentro da estrutura do Estado brasileiro – até então inexistente – a partir de 1988 com a promulgação da Constituição Federal, com o processo de criação, reconfiguração de instituições democráticas e avanço da ideia de *accountability*. Com um contexto interno favorável, com a hegemonia de forças políticas e sociais aliadas à expansão democrática no período pós ditadura civil-militar, esse protagonismo foi impulsionado pelo debate internacional, como verificamos no início deste capítulo.

Esse protagonismo tem convergido para dois pontos centrais da agenda política brasileira nos anos 1990 e a partir dos anos 2000: o combate à corrupção e o equilíbrio fiscal.

¹⁶ Em 17 de janeiro de 1893, um mês após a promulgação de seu primeiro Regulamento por meio do Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892.

Segundo Medeiros (2022, p.13):

Em comum com o MP, não se trata de um personagem verdadeiramente novo: são instituições que remontam à fundação da República. Nova é a relevância que ganharam no cenário pós-1988. De órgão que exercia função meramente ritualística na apreciação de contas presidenciais, o TCU passa a desempenhar papéis de destaque em duas frentes que dominaram a agenda pública a partir dos anos 1990 no país: combate à corrupção e equilíbrio fiscal. Assim como o MP, o TCU se insere entre as instituições provedoras de novos padrões de *accountability* à democracia ressurgente no Brasil.

Uma terceira agenda central do Tribunal, com grande relevância em anos recentes, é o seu novo papel no estabelecimento de parâmetros para avaliar a efetividade e eficiência das ações governamentais, por meio da realização de auditorias operacionais.

O Tribunal de Contas da União é o principal responsável pelo controle externo da fiscalização orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial da União, assim como de suas entidades subordinadas. O TCU exerce essa atribuição como órgão auxiliar do Congresso Nacional, que constitucionalmente é o titular desta competência.

O artigo nº 70 da Constituição Federal de 1988 – que define essa atribuição – também ressalta que essa fiscalização deve observar à legalidade, legitimidade e economicidade e que a ela também se aplica as subvenções e renúncias de receitas.

O princípio expresso pela Constituição indica que o controle externo exercido pelo TCU seria um controle mais técnico e auxiliar ao controle de natureza política, que deveria ser empreendido pelo Parlamento. Contudo, essa divisão não se sustenta quando analisamos o extenso marco legal de competências do Tribunal e quando observamos a sua atuação prática.

Essa visão tem espelhamento na de outros pesquisadores que se debruçaram sobre o tema, como Medeiros (2022) e Miranda (2013). A maior parte das atribuições de controle externo da União, listadas no artigo nº 71 da Constituição Federal, é desempenhada pelo TCU com pouca ou nenhuma intervenção do Congresso Nacional.

Miranda (2013, p. 238), por exemplo, ao concluir sua extensa pesquisa sobre os Tribunais de Contas no Brasil, afirma que:

Os tribunais, além de não pertencerem ao Parlamento, dele estão totalmente divorciados, ainda que o auxiliem numa única situação, que é quando emitem um parecer sobre as contas do chefe do Poder Executivo. E, mesmo assim, esse auxílio ocorre de forma autônoma e independente, sem ser “auxiliar” do ponto de vista administrativo, técnico e político.

É conclusível apontar que a Constituição Federal de 1988 (artigo nº 71) destacou três atribuições centrais e históricas do TCU, que ainda consomem parte da sua energia institucional:

- apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio;
- julgar as contas dos administradores de bens públicos e fiscalizar as unidades administrativas da União;
- apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e das concessões de aposentadorias.

A presente tese analisará de forma detalhada o processo de apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, entre 2011 e 2022, no capítulo 6. Essa será a principal base de dados empírica sobre a qual nos debruçamos.

As duas outras atribuições institucionais citadas acima – julgamento das contas de administradores públicos e apreciação da legalidade da contratação/aposentadoria de servidores públicos – se encaixou perfeitamente no contexto político pós-1988, quando havia uma forte demanda social de combate à corrupção e à privilégios. Para ilustrar, verifica-se o exemplo do processo eleitoral de 1989, quando o ex-presidente Fernando Collor de Mello venceu as eleições com o discurso de “caçador de marajás”. Ele mesmo acabou sofrendo um processo de *impeachment* por denúncias de corrupção, que foram acompanhadas de uma grande mobilização popular.

Entende-se que no âmbito do TCU não houve uma grande inovação constitucional em 1988 em relação a sua natureza e suas atribuições. Nesta época ocorreu uma afirmação de seu papel dentro da estrutura institucional do Estado Brasileiro, com uma maior independência e pautada na definição de competências autônomas. Medeiros (2022, p. 177) afirma que a “*CF/88 eliminou os “gatilhos” até então existentes para que outros poderes derrogassem suas decisões, como aprovações de despesa por intervenção direta do Presidente da República ou por decurso de prazo*”.

Com base nessa autonomia e impulsionado por um contexto nacional e internacional favorável a ampliação da atuação dos órgãos de controle, observou-se que o fortalecimento institucional do Tribunal durante toda a década de 1990 revela dois aspectos centrais: sua estrutura física, com o aumento do orçamento e do quadro de servidores (Medeiros, 2022); e seu marco legal, com a aprovação de sua “nova” Lei Orgânica (Lei 8.443 de 1992), que incluiu a edição de atos normativos internos e novas

atribuições conferidas por outros diplomas legais: Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429 de 1992) e a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 8.666 de 1993).

Ao longo da década de 1990, o tema do combate à corrupção sempre esteve presente e foi utilizado de diferentes formas pelas elites políticas e econômicas. Uma narrativa hegemônica construída nesse período associou a ideia de ineficiência do Estado com a corrupção para justificar uma reforma administrativa gerencial, impulsionada pelo debate internacional da “*New Public Management*”. No Brasil, isso significava uma diminuição do tamanho do Estado, com foco na privatização e terceirização da execução de determinadas políticas públicas para o setor privado, incluindo associações sem fins lucrativos e fundações.

Esse foi um grande embate travado durante a década de 1990. Partidos de oposição, sindicatos e movimentos sociais se opuseram aos principais eixos da reforma gerencial, propondo como agenda a expansão dos direitos sociais e dos sistemas universais de políticas públicas, incluindo o seu financiamento, como apregoava a Constituição Federal de 1988. Faz-se interessante observar que nesse processo, enquanto algumas institucionalidades públicas foram fragilizadas, os órgãos de controle, tais como o TCU e o Ministério Público, construíram uma estrutura física, financeira, normativa e de pessoal invejáveis, como demonstra Medeiros (2022).

O tema do equilíbrio fiscal foi aparecendo ao longo da década de 1990, após a resolução de um grave problema econômico que assombrava o país nos anos 1980 e início da década de 1990: a inflação. O equilíbrio fiscal foi inicialmente associado ao combate à inflação e, posteriormente, fora relacionado com o suposto inchaço e ineficiência do Estado brasileiro. Cabe ressaltar que esse discurso era voltado particularmente ao poder executivo, enquanto o Poder Judiciário, Legislativo, Ministério Público e Tribunal de Contas garantiram sua cota no orçamento e se fortaleceram ao longo dos anos, gerando assimetrias entre controladores e controlados.

As narrativas dominantes, brevemente apresentadas acima, foram o pano de fundo para o debate e aprovação, em maio 2000, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu dispositivos voltados para a responsabilidade na gestão fiscal da União, estados e municípios. Não iremos analisar nesse trabalho, a situação de descontrole fiscal de estados e municípios que também foram um elemento relevante para a aprovação da Lei. O foco será o impacto da LRF no ecossistema de *accountability* fiscal da União.

A LRF alçou os Tribunais de Contas como guardiões da Lei, os quais detinham o dever de verificar o cumprimento das metas fiscais e limites estabelecidos pela Lei, entre os quais se destacam: o atingimento da meta de resultado primário, que deve ser estabelecida anualmente pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e os novos limites impostos a despesa com pessoal e pensionistas.

Em seu artigo nº 59, a LRF confere aos Tribunais de Contas a atribuição pela fiscalização do cumprimento de outros dispositivos previstos na Lei, como limites e condições para realização de operações de crédito (a chamada “regra de ouro”), assim como, a inscrição de restos a pagar e endividamento. Entre 2016 e 2023, o TCU também verificou o atingimento da nova regra fiscal estabelecida pela Emenda Constitucional nº 95/2016, chamada de teto de gastos.

Para muitos autores, a LRF e a EC nº 95 podem ser consideradas como marcos do regime fiscal brasileiro, ao lado das disposições contidas na Lei nº 4320 de 1964 e na Constituição Federal de 1988, como podemos visualizar na tabela abaixo.

Tabela 1. – Principais marcos normativos sobre regras fiscais e governança orçamentária federal

Ano	Norma	Conteúdo destacado
1964	Lei nº 4.320	Consolidação das normas de elaboração e execução dos orçamentos públicos
1988	Constituição Federal	Unificação orçamentária; criação do PPA, LDO e LOA; estabelecimento da regra de ouro; vedação de novos gastos da seguridade social, sem indicação de fonte de custeio
2000	Lei Complementar nº 101 (LRF)	Meta de resultado primário; limites a despesa com pessoal; regras para o estabelecimento de despesas obrigatórias e renúncias de receitas
2016	EC nº 95	Limite para o crescimento das despesas primárias por 20 anos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Outras medidas significativas sobre a governança orçamentária federal, adotadas nos últimos 10 anos, merecem menção. Uma primeira foi a formalização da Junta de Execução Orçamentária, em 2017, por influência direta do TCU através de determinação expedida no acórdão TCU nº 803/2017-P. Essa determinação foi reforçada por carta enviada pelo Ministro do TCU, Augusto Nardes, ao presidente da república (Barcelos e outros, 2022, p. 88). Uma segunda medida foi a criação da Instituição Fiscal Independente (IFI), em 2016.

Embora o objetivo da LRF e da EC nº 95 é conferir uma maior racionalidade e transparência à política fiscal, garantindo a austeridade por via da limitação do gasto público, outras medidas vão na contramão desse intento. A mais emblemática delas é a instituição da obrigatoriedade de execução das emendas parlamentares, iniciada em 2014, e que foi aprofundada ao longo dos anos, garantindo até mesmo a possibilidade de transferências diretas de emendas a entes subnacionais, autorizado pela EC nº105 de 2019.

O mecanismo das emendas parlamentares tem desvirtuado o planejamento orçamentário federal, drenado recursos que deveriam ser destinados para programas do governo e afetado o equilíbrio fiscal.

O TCU se utiliza dos regimes fiscais descritos acima para exercer um amplo controle da administração federal, com o foco na responsabilidade fiscal. Contudo, com relação as emendas parlamentares e os benefícios tributários - especialmente no tocante à responsabilidade do Congresso Nacional pela aprovação de benefícios em desacordo com a legislação – o Tribunal não tem sido efetivo.

Uma das razões para a limitada atividade de controle sobre essas duas áreas, pode ser explicada por limites institucionais, mas também por uma certa discricionariedade na definição de suas prioridades, interpretações e decisões, em razão da contaminação de seus agentes, e conseqüentemente de seus comportamentos, por valores e afiliações políticas existentes em determinada conjuntura.

Ao analisarem a questão do controle no que chamam de “Novo Regime Fiscal” estabelecido pela EC nº 95 de 2016 (teto de gastos), Barcelos e outros (2022, p.94) afirmam que:

Já a gradualidade das sanções [*a serem aplicadas em casos de desvios*] é afetada pela reinterpretação das normas que regem as alterações do orçamento, objeto central de discussão durante o processo de impedimento de Dilma Rousseff. A inobservância, pelo próprio Poder Executivo, do dispositivo com relação aos gastos tributários proposto nas LDOs 2019 e 2020, sem qualquer sanção, reforça essa avaliação. (...) Notadamente, as práticas e regras formais que emolduram o atual regime de governança orçamentária, apesar da maior proeminência do controle, têm baixa intensidade na aplicação gradual de sanções aos atores do regime.

Apesar das ressalvas apresentadas, a partir dos anos 2000, o TCU passa a ser um protagonista do debate político sobre o equilíbrio fiscal da União, atuando como garantidor do cumprimento das regras fiscais. Essa nova atribuição veio acompanhada de

um conjunto de regras específicas e novos mecanismos, que aliados à existente capacidade institucional e técnica do Tribunal, possibilitou-o exercer essa nova função.

Uma nova identidade foi conferida ao TCU, influenciado pela agenda pública nacional e internacional nos últimos 40 anos, favorável a uma maior *accountability*, assim como, fortalecido pelas inovações no seu marco legal. O combate à corrupção e o equilíbrio fiscal passaram a ser bandeiras nas quais o Tribunal encontrou uma posição de proeminência na estrutura do Estado e na sociedade. O Tribunal deixou de ser considerado uma instituição técnica e invisibilizada dentro do Estado brasileiro, assumindo um protagonismo político cujo ápice ocorre durante o processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff entre 2015 e 2016.

3.1.3 Ferramentas e processos utilizados pelo TCU no controle externo da gestão fiscal e as auditorias operacionais

Quais ferramentas são utilizadas pelo TCU no controle externo da gestão fiscal? Essa é uma pergunta relevante, cuja resposta não pode ser obtida apenas com a análise das diversas Instruções Normativas produzidas pelo Tribunal. É necessário entender a percepção dos próprios auditores/as sobre a sua prática e ênfase no tocante a efetivação do controle externo.

Nesta seção utilizaremos informações obtidas por meio de longas entrevistas realizadas com dois auditores fiscais do TCU¹⁷, que possuem funções de liderança dentro do corpo técnico do Tribunal. Utilizaremos também algumas diretrizes estabelecidas internacionalmente pela INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – sigla em inglês que pode ser traduzida como Organização Internacional de Instituições Supremas de Auditoria), que são observadas pelo Tribunal para fins de realização de auditorias.

Segundo a percepção dos auditores entrevistados, o TCU seria uma combinação entre um instituto de pesquisa agregada a um colegiado jurisdicional, que é formado por um corpo de ministros/a. A base do trabalho dos auditores tem uma natureza acadêmica e técnica. Portanto, a partir de evidências encontradas pelas auditoras no desenrolar de seus trabalhos de auditoria, são emitidas deliberações que possuem a capacidade de

¹⁷ Entrevistas realizadas em outubro de 2024 e janeiro de 2025.

ratificar o seu cumprimento por parte de seus destinatários e órgãos auditados. Haveria, portanto, uma interface entre o lado técnico/de pesquisa e o lado judicante.

Em outras palavras, um achado encontrado em uma auditoria é revestida de poder de exigibilidade e se transforma em uma determinação, ciência ou recomendação do Tribunal¹⁸. Para julgar e definir responsabilidades, contudo, deve-se produzir profundas evidências e comprovar o seu nexos causal. Segundo o artigo nº 19 da Lei Orgânica do TCU, se o Tribunal julgar irregular a tomada de contas de algum administrador de bem público, comprovando sua responsabilidade e o condenar ao pagamento da dívida, o acórdão da decisão é considerado um título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

As evidências e recomendações das unidades técnicas são enviadas ao colegiado de nove ministros/a – a quase totalidade de ex-deputados, senadores, governadores – que devem apreciá-las e emitir seu julgamento ou parecer.

Entre 2013 e 2014, à época da presidência do Ministro Augusto Nardes, o Tribunal passou por um redirecionamento em seus processos internos, com o foco em uma maior especialização temática entre os auditores, sua coordenação interna e no âmbito da constituição de unidades temáticas especializadas. Os auditores dessas unidades técnicas passaram a se especializar em uma área ou tema específico, por exemplo, em temas como: saúde, educação, segurança pública, macro avaliação governamental, entre outros.

Por se tratar de um Tribunal, as ferramentas utilizadas para a realização do controle externo são processuais. Na lista abaixo, apresentamos uma breve descrição dos principais tipos de processos existentes no TCU:

- **Auditoria:** processo de fiscalização clássico, conduzido por entidades públicas de auditoria, que engloba três tipos de auditoria: financeira, de conformidade e operacional.
- **Levantamento:** pesquisa ampla sobre uma determinada área ou questão. É o processo mais aprofundado e trabalhoso a ser desenvolvido pelo corpo de auditores do Tribunal. Dificilmente são encontradas evidências de corrupção. O objetivo é trazer insumos para trabalhos futuros do TCU¹⁹.

¹⁸ Resolução TCU 315, de 22 de abril de 2020.

¹⁹ As deliberações proferidas em processos de fiscalização autuados sob o instrumento levantamento não conterão determinações (art. 13 da Resolução 315/2020 do TCU)

- **Monitoramento:** avaliação cujo objetivo visa verificar se uma recomendação anterior foi cumprida ou não. Ele é dependente de um processo anterior.
- **Acompanhamento:** processo mais raro e tempestivo, cujo objetivo é acompanhar um processo em andamento durante a elaboração de uma política pública. Um exemplo foi o acompanhamento do TCU, em 2019, da formulação do PPA 2020-2023.
- **Inspeção:** ação que é empreendida *in loco* e como decorrência de uma denúncia.
- **Tomada de contas:** processo específico que visa identificar, quantificar e encontrar responsáveis por indícios de irregularidade na gestão. Usualmente é parte de uma denúncia ou de indícios encontrados em processos e auditorias anteriores. Os resultados de uma tomada de contas especial podem ser encaminhados para a Advocacia Geral da União (AGU) para o início da persecução penal.
- **Consulta:** processo formal, podendo ser iniciado por um grupo restrito de autoridades públicas, que realiza uma consulta em tese ao TCU, como, por exemplo, sobre o seu entendimento relacionado a alguma questão normativa. A consulta não pode versar sobre um caso concreto e a resposta do Tribunal valerá para toda a administração pública. Segundo um de nossos entrevistados, processos de consulta ocorrem com frequência cada vez maior no TCU.
- **Prestação de contas:** avaliação de relatórios de gestão anuais. Todos os anos, cada órgão da administração pública federal tem o dever de prestar contas por meio da elaboração de relatórios de gestão que serão julgados oportunamente pelo TCU, seguindo critérios internos de análise e prioridade²⁰.
- **Prestação de contas do Presidente da República:** análise das contas do governo – atribuição centenária do TCU – na qual é realizada uma macro avaliação da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial da União, para cada exercício fiscal. Não é realizado um julgamento, mas sim a elaboração de um parecer prévio, que é enviado ao Congresso Nacional que pode emitir um

²⁰ A Instrução Normativa do TCU nº84 de 2020, estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal. O parágrafo 1º, do artigo 1º, define a prestação de contas, como “o instrumento de gestão pública mediante o qual os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão de órgãos, entidades ou fundos dos poderes da União apresentam e divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, com vistas ao controle social e ao controle institucional previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal”.

juízo final sobre a aprovação ou rejeição das contas. Iremos explorar detalhadamente esse instrumento no capítulo 6.

Passaremos agora a ressaltar uma dimensão fundante do trabalho do Tribunal relacionado com a realização de auditorias financeiras, de conformidade e operacionais. O enfoque da discussão desta tese abordará as intituladas auditorias operacionais (ou *performance audit*, por sua expressão em inglês).

A base do trabalho das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) sempre se pautou pela auditoria financeira, que aplica padrões contábeis públicos estabelecidos, e pela auditoria de conformidade, que verifica a aderência dos atos administrativos à legislação e demais normas jurídicas. No contexto do TCU, historicamente, a execução de auditorias de conformidade tem sido prevalente, conforme entrevistas realizadas.

A condução de auditorias operacionais, que buscam mensurar o desempenho e resultado de órgãos e ações governamentais por parte das EFS, são uma inovação das últimas décadas e que ganharam impulso com a ampliação do seu papel na esteira das reformas provocadas pela “nova gestão pública”. Um dos focos dessa auditoria é avaliar se as políticas e os serviços prestados por instituições públicas respeitam os princípios de eficiência, eficácia e efetividade (TCU, 2018, p. 11):

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. (...) A eficiência é um conceito relativo. Isso significa que em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação.

Eficácia: definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. (...) 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.

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. (...) 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.

Portanto, as instituições de auditoria se colocaram à disposição para exercer um papel necessário dentro de uma nova concepção de gestão pública. Sua reputação de neutralidade, profissionalismo e rigor técnico colaboraram para que esse novo papel fosse incorporado a seu mandato institucional, o qual fora promovido no âmbito do debate político nacional e internacional.

Por outro lado, a própria comunidade internacional de auditores públicos, por exemplo, tem se esforçado para criar parâmetros objetivos na condução de auditorias operacionais. Essa comunidade é representada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

A INTOSAI por meio da elaboração de Padrões Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores ou ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, por sua sigla em inglês), estabelece padrões aceitos e compartilhados internacionalmente para a condução de auditorias operacionais. Esses princípios são publicados e sua observância por parte das instituições nacionais de auditoria lhes conferem legitimidade na condução de auditorias e, especialmente, nas recomendações sobre políticas e respectiva provisão de serviços públicos.

O ISSAI 300 (*Performance Audit Principles*), por exemplo, é uma referência na condução das auditorias operacionais. Segundo a INTOSAI²¹:

Os ISSAI são as normas internacionais autorizadas em matéria de auditoria do setor público. O objetivo dos ISSAI é

- garantir a qualidade das auditorias conduzidas
- reforçar a credibilidade dos relatórios de auditoria junto dos seus usuários
- aumentar a transparência do processo de auditoria
- especificar a responsabilidade do auditor em relação às outras partes envolvidas
- definir os diferentes tipos de trabalhos de auditoria e o respetivo conjunto de conceitos que proporcionam uma linguagem comum para a auditoria do setor público.²²

À título de ilustração, analisamos outros dados produzidos pela *Open Budget Survey* (OBS 2023), onde verificamos que a maioria das EFS dos 125 países pesquisados

²¹ Informação disponível em: <<https://www.issai.org/about/>>. Acesso em 25 de fevereiro de 2025.

²² Trecho original em inglês: *The ISSAIs are the authoritative international standards on public sector auditing. The purpose of the ISSAIs is to:*

- *ensure the quality of the audits conducted*
- *strengthen the credibility of the audit reports for users*
- *enhance transparency of the audit process*
- *specify the auditor's responsibility in relation to the other parties involved*
- *define the different types of audit engagements and the related set of concepts that provides a common language for public sector auditing.*

realizam auditorias operacionais. Segundo a Tabela 2, considerando apenas os 96 países que colocaram à disposição do público os resultados de suas auditorias em 2022, ao menos 66% deles conduziram auditorias de performance/operacionais, assim como também conduziram auditorias financeiras e de conformidade. Um pequeno número de países participantes (10%), mantém o histórico mandato das entidades fiscalizadoras superiores de apenas conduzir auditorias financeiras ou de conformidade.

Tabela 2. Resultados do *Open Budget Survey* (Inquérito sobre Orçamento Aberto), edição 2023, com relação ao indicador 97.

Indicador 97: Que tipo de auditorias (de conformidade, financeira ou de performance/operacionais) foram conduzidas pela Instituição Superior de Auditoria (SAI – Supreme Audit Institution) e colocadas à disposição do público?	
a. A SAI tem realizado os três tipos de auditoria (de conformidade, financeira ou de <i>performance/operacional</i>) e as tem colocado à disposição do público	63
b. A SAI tem realizado dois dos três tipos de auditorias e as tem colocado à disposição do público	23
c. A SAI tem realizado um dos três tipos de auditorias e as tem colocado à disposição do público	10
d. A SAI não tem realizado qualquer tipo de auditoria ou não as tem disponibilizado ao público	29
Total (países)	125

Fonte: elaboração própria a partir de dados da *Open Budget Survey* (OBS).

Os dados comparativos internacionais apresentados acima indicam que há um número significativo de entidades fiscalizadoras superiores que também passaram a conduzir auditorias operacionais, o que revela um contexto internacional condizente com o contexto encontrado por Michael Power à época da elaboração de sua teoria de “*explosão de auditoria*”.

Com relação aos procedimentos internos estabelecidos pelo TCU para a condução de auditorias e processos, segundo informações obtidas pelas entrevistas, identificam-se três etapas descritas abaixo.

A auditoria conduzida pelo TCU se inicia com o auditor/a que investiga um tema específico a partir de critérios de auditoria e com escopo previamente estabelecidos. O auditor possui autonomia e seu relatório não pode ser emendado ou alterado sem a sua concordância.

O auditor faz parte de uma unidade técnica e é subordinado a uma diretoria e secretaria da unidade. A diretora da unidade sob a qual está alocado o auditor pode questionar e entrar em diálogo com o servidor sobre aspectos técnicos de sua auditoria,

seus achados e recomendações. Ao final desse processo, a diretora emite um parecer concordando ou não com a análise do auditor e encaminha à secretária da unidade. Esta analisa a síntese do relatório de auditoria e o parecer da diretora, o qual, caso esteja em acordo é encaminhado ao gabinete do Ministro relator do processo.

Um segundo nível de governança interna acontece nos gabinetes dos ministros. A secretária de uma determinada unidade técnica responsável por realizar a auditoria cujo Ministro é o relator, quando conclui a sua investigação e respectivo relatório, apresenta-o ao gabinete que passa então a acolhê-lo como insumo principal para a instrução do processo sob sua responsabilidade.

Os gabinetes são compostos de servidores e auditores de carreira. Poucas posições podem ser preenchidas por cargos comissionados. Embora seja composto por um corpo de técnicos, os servidores que compõe o gabinete seguem a posição final do ministro com relação ao relatório e às recomendações do auditor.

A terceira e última etapa desse processo é o colegiado da Corte. Ocorre quando o Ministro relator apresenta seu relatório e respectivas conclusões ao plenário do TCU. Esse colegiado vai analisar o relatório, os argumentos, os achados e as deliberações propostas, decidindo sobre a matéria analisada por meio da publicação de um acórdão.

No caso da auditoria operacional, faz-se fundamental a existência de um conjunto de parâmetros, conceitos e linguagem comum compartilhadas entre controlados, auditores e demais membros do Tribunal. Enquanto a auditoria financeira tem como parâmetro as normas brasileiras de contabilidade pública e a auditoria de conformidade as normas jurídicas promulgadas, “a auditoria operacional possui maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria” (TCU, 2018, p. 13).

Enquanto nas auditorias de conformidade o papel do auditor é “verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma” e nas auditorias financeira seja “expressar opinião sobre a veracidade e precisão das demonstrações financeiras e verificar controles-chave”, nas auditorias operacionais seu objetivo é avaliar o desempenho, com vistas a examinar se as ações governamentais “foram executadas da melhor forma possível”. Elas seriam consideradas “mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos ” (TCU, 2018, p. 13 e 14).

O Manual de Auditoria Operacional publicado pelo Tribunal (TCU, 2018) se propõe definir padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais, que podem ser consideradas em alinhamento com as normas internacionais da INTOSAI (ISSAI 300; 3000; 3100; 3200).

O TCU define auditoria operacional como:

o exame independente, objetivo e confiável que analisa 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 (TCU, 2018, p. 9).

Muito embora coerente com o discurso de organizações internacionais e da comunidade global de Entidades Fiscalizadoras Superiores, o “novo papel” atribuído pelo TCU como avaliador da qualidade e economicidade dos serviços públicos, assim como do impacto das ações governamentais a partir de parâmetros estabelecidos pelo controle externo - que podem ser exógenos as diversas áreas setoriais do poder executivo federal - pode gerar consequências negativas à gestão pública, como apontamos anteriormente quando da análise das teorias críticas de Power (2005) e Halachmi (2014).

3.2 CRÍTICAS E DILEMAS SOBRE A ATUAÇÃO DO TCU

Nesta última seção do capítulo, apresentaremos quatro dimensões críticas e alguns dos dilemas verificados na atuação do TCU, que são ilustrativos de uma expressão que vem sendo utilizada no debate público e por alguns analistas: “ativismo de contas”. No bojo desta expressão, que poderia ser definida como a extrapolação das atribuições constitucionais e legais, o TCU, por meio da intervenção em políticas públicas e interpretação de regras fiscais, pode gerar insegurança jurídica e efeitos paralisantes no poder executivo.

No caso brasileiro, após analisarem mudanças recentes na governança orçamentária federal, Barcelos e outros (2022, p.97) afirmam que:

(...) no atual regime de governança orçamentária, órgãos de controle – particularmente o TCU – e o Poder Legislativo tiveram papel preponderante na definição das regras. As interpretações que o TCU conferiu a questão da edição dos créditos orçamentários no processo de impeachment da presidenta Dilma Rousseff, não apenas confrontando o entendimento do Poder Executivo e tendo prevalência sobre este, mas também alterando seu próprio juízo anterior, foram fundamentais para o desenvolvimento das práticas e normas que se sucederam.

Para tanto, pontuaremos a contribuição do TCU no processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff; os limites dados pelo Supremo Tribunal Federal a função jurisdicional do Tribunal e os dilemas relacionados ao papel do TCU como fiscal do cumprimento do equilíbrio fiscal e da efetividade das políticas públicas.

3.2.1 Rejeição das contas da ex-presidente Dilma Rousseff e o processo de *impeachment*

Em alinhamento ao exposto nas seções anteriores, o rito centenário de *accountability* voltado a análise das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República ganhou relevância nos anos 2000, com o fortalecimento do TCU na estrutura do Estado e no debate público. O ápice desse procedimento orçamental transcorreu com a rejeição das contas da ex-presidente Dilma Rousseff para os anos fiscais de 2014 e 2015.

Diferente da prática observada na auditoria fiscal em outros países, um aspecto a se destacar no caso brasileiro — foi que a prestação de contas do governo federal tem um viés personalíssimo na figura do presidente da república. O possível uso político desse instrumento relevante de *accountability* fiscal deu margem para inúmeros questionamentos.

A decisão do TCU pela rejeição das contas do governo federal, antes da ex-presidente Dilma, somente ocorreu em 1937 (Couto, 2015), durante o governo do presidente Getúlio Vargas. Cabe ressaltar que à época, apenas poucos meses depois da rejeição das contas pelo Tribunal, foi instaurado o Estado Novo, que consistiu em um regime de exceção estabelecido por Vargas que durou até 1945. Nesse sentido, a rejeição das contas do governo pelo TCU é considerada uma exceção. A regra para esse tipo de procedimento é a sua aprovação com ressalvas.

O principal argumento utilizado pela oposição política a ex-presidente Dilma Rousseff para justificar o pedido de *impeachment* foi o desrespeito às regras fiscais. Segundo informação da Agência Senado (Senado Federal, S.d.), a chamada “pedalada fiscal” seria uma:

Manobra contábil feita pelo Poder Executivo para forjar o equilíbrio entre receitas e despesas nas contas públicas. Foi apontada como motivo para o *impeachment* da presidente Dilma Rousseff, em 2016. Na ocasião, o Tribunal de Contas da União (TCU) entendeu que o governo teria atrasado o repasse de recursos aos bancos oficiais para o pagamento de benefícios sociais.

Com isso, os bancos faziam o pagamento com recursos próprios, enquanto o governo adia a contabilização dos repasses. Assim, as contas públicas apresentavam resultados melhores, porém irreais. Com base no entendimento do TCU, deputados e senadores concluíram ao final do processo que a presidente tinha cometido crime de responsabilidade ao editar decretos de crédito suplementar para equilibrar as contas, sem autorização do Congresso.

Dentre as 12 irregularidades identificadas pelo TCU no relatório e parecer prévio sobre as contas de 2014, as principais são: a omissão de passivos da União e/ou adiantamentos concedidos pelo BNDES, FGTS e Caixa Econômica Federal à União; a ausência de contingenciamento de despesas discricionárias e a abertura de créditos suplementares incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário vigente.

Embora a avaliação dessas irregularidades seja relevante, seu desdobramento poderia ou não gerar a rejeição das contas. Não havia uma normativa clara e objetiva do TCU sobre quais situações poderiam causar a rejeição das contas de um presidente da república. Cabe ressaltar que à época se considerou que não houve corrupção ou malversação de recursos públicos. O parecer poderia ter indicado, portanto, a aprovação das contas com ressalvas e o Tribunal poderia ter trabalhado com o governo para corrigir as falhas contábeis e de descumprimento das regras fiscais identificadas. Pode-se considerar que essa foi uma decisão política em um momento de grave crise institucional.

Com a finalidade de examinar com mais detalhes quais foram as principais motivações para a decisão extrema do TCU ao rejeitar as contas do governo, passaremos a descrever brevemente o contexto político onde esta ocorreu. Cabe lembrar que o candidato derrotado do PSDB nas eleições de 2014 – Aécio Neves – quebrando uma tradição da recente democracia brasileira até então, contestou o resultado das eleições, tendo o seu partido entrado com ações na justiça contra a chapa vencedora, ainda em 2014 (Passarinho, 2014).

Em 2015, a crise política aumenta com protestos nas ruas desencadeados por grupos de direita e pelo desenrolar da operação Lava-Jato, que foi iniciada em março de 2014. O governo Dilma e o Partido dos Trabalhadores (PT) foram associados com esquemas de corrupção, o que elevou a pressão popular contra o governo, capitaneada pelo grupo político que perdeu as eleições, por outros grupos e por partidos de direita.

A rejeição das contas da Dilma pelo TCU, em 07 de outubro de 2015, forneceu à oposição o argumento principal para justificar a abertura de um processo de *impeachment* no Congresso Nacional.

Neste ponto, considera-se significativo destacar o papel de dois personagens do Tribunal: o relator do processo de apreciação das contas da presidente – Ministro Augusto Nardes – e o procurador do Ministério Público junto ao Tribunal (MPTCU)²³ – Júlio Marcelo de Oliveira.

O Ministro Nardes, apontando a falta do Congresso Nacional de não julgar as contas do governo nos últimos anos, antecipou seu voto e conclusão do relatório em entrevista realizada em 24 de setembro, dizendo que “*o TCU fará história*” e que não aceitaria contestações (Camarotto, 2015). Cabe observar que o Ministro havia antecipado sua posição dois meses antes, em julho de 2015 (Fernandes, 2015). Em razão dessas manifestações à imprensa, os ex-ministros da AGU, Luís Inácio Adams, e da Justiça, José Eduardo Cardozo, protocolaram em nome do governo, um pedido de suspeição de Nardes no Tribunal, alegando que o Ministro “*antecipou suas posições antes mesmo de o governo apresentar suas defesas e a área técnica concluir os relatórios que embasarão o voto do relator*” (Sassine, 2015).

Luís Inácio Adams ainda argumentou que o Ministro Nardes constrangeu outros ministros da Corte ao antecipar seu voto em declarações à imprensa: “*O Tribunal é instância técnica, tenho defendido isso. Esse dirigismo que está na condução do relator não é permitido. Por que o juiz não pode falar com meios de comunicação sobre processos que conduz? Porque reduz a parcialidade*” (Villaverde, 2015).

Nardes apresentou seu relatório e parecer pela rejeição das contas ao plenário do Tribunal, composto por nove Ministros/a, que de forma coletiva e unânime, acompanharam o voto do relator e decidiram pela rejeição das contas, em 07 de outubro de 2015. Menos de dois meses depois – em 02 de dezembro de 2015 – a Câmara dos Deputados recebeu a denúncia por crime de responsabilidade contra a ex-presidente Dilma Rousseff, que foi apresentada por Hélio Pereira Bicudo, Miguel Reale Júnior e Janaína Conceição Paschoal, e assinada em 15 de outubro de 2015 (Câmara dos Deputados, 2016).

²³ Oito membros do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU), também compõe a estrutura do TCU. Sua principal função é assegurar a aplicação correta da lei nos julgamentos realizados pelo Tribunal de Contas da União, exercendo um controle de qualidade do processo, em especial, quanto a sua legalidade. O MPTCU emite pareceres nos processos, interpõe recursos e apresenta representações em casos de irregularidades. Embora sua existência encontre-se prevista na Constituição Federal de 1988, a mesma não prevê atribuições específicas para sua atuação. Contudo, o Regimento Interno ampliou suas atribuições iniciais previstas da Lei Orgânica do TCU, concedendo ainda aos seus membros direito a sessenta dias de férias por ano. (art. 63, Regimento Interno do TCU). Conforme informação de um dos entrevistados, o MPTCU atua apenas em processos mais relevantes. Ele pode também iniciar um processo, via representação, entretanto, diferentemente de outros Tribunais, em razão do TCU ser um Tribunal Administrativo, ele não precisa esperar o MPTCU para agir.

Além dos três denunciante, a peça também recebeu a assinatura como “de acordo” de duas emblemáticas figuras do movimento de extrema direita brasileiro: Carla Zambelli Salgado (representando o 43 Movimentos contra a corrupção) e Kim Patroca Kataguirí (representando o Movimento Brasil Livre), além de Rogério Chequer (representando o movimento Vem para Rua). Todos, em conjunto com Janaína Paschoal, concorreram a cargos nas eleições de 2018, tendo sido eleitos com votações expressivas, com exceção de Rogério Chequer, que concorreu ao cargo de governador do Estado de São Paulo, mas não obteve votos suficientes para ser conduzido ao segundo turno.

Cabe ressaltar os tempos dessas decisões e pedidos, que podem indicar uma certa organização prévia entre esses diversos atores em uma coalização política pela cassação do mandato da ex-presidente eleita.

As principais e concretas razões de direito apresentadas na denúncia por crime de responsabilidade – que justificaram ao final a decisão pelo *impeachment* de Dilma Rousseff – foram as violações às regras fiscais as quais foram expostas pelas irregularidades identificadas pelo TCU.

A denúncia apresentada também contém vários trechos do processo de representação (TC-021.643.2014-8), que foi iniciado pelo procurador Júlio Marcelo de Oliveira do Ministério Público junto ao TCU, em 21 de agosto de 2014. Os denunciante afirmam que a colaboração do procurador Júlio – junto com outras quatro pessoas – foi “essencial para o desvendar de toda essa terrível situação”, e o sugerem como uma testemunha que poderia ser ouvida no processo (Câmara dos Deputados, 2016, p. 64).

O procurador Júlio foi rejeitado como a primeira e principal testemunha de acusação do processo de *impeachment* no Senado Federal, por ter divulgado *post* em 2015 (Estadão, 2016), do movimento “Vem para a rampa”, convocando a população para um ato marcado na frente do TCU, pressionando que os Ministros rejeitassem as contas da ex-presidente Dilma.

O ex-ministro da Justiça, José Eduardo Cardozo, advogado de defesa de Dilma, afirmou em 25 de agosto de 2016, em sessão no Senado Federal, que o procurador foi o formulador da tese das “pedaladas” e que “atuou como militante político de uma causa”. Melo e Gonçalves (2016) relatam que ele acabou sendo ouvido como informante no julgamento do caso.

Cabe destacar que a ação política do procurador Júlio se estende para além do episódio do *impeachment*, a partir da sua admiração e amizade com o juiz federal Sérgio Moro, responsável pela operação Lava Jato, que também foi ex-ministro da Justiça do

governo do ex-presidente Jair Bolsonaro (CONJUR, 2022). Em diversas postagens na rede social X, o antigo *Twitter*, expressava publicamente que:

Deltan Dallagnol, os colegas da Lava Jato e Sérgio Moro são exemplos de pessoas de bem, éticas, corretas e corajosas. Enfrentam o maior caso de corrupção do mundo com profissionalismo e dedicação invejáveis. Basta ver as decisões esmagadoramente mantidas pelo TRF4 e pelo STJ. (não foi possível localizar a data da postagem).

Assistindo à excelente entrevista com o juiz Sergio Moro no Roda Viva, exemplo de magistrado e homem público. Na semana passada, a AMPCON prestou-lhe merecida homenagem por tudo que tem feito pelo país. (Oliveira, 2018).

Neste Dia Internacional de Combate à Corrupção, tive a honra de discursar na Câmara dos Deputados, na sessão solene em homenagem a Sérgio Moro, e de receber a Medalha Patriótica, conferida pelos Movimentos da Sociedade Civil. O Ministro Sérgio Moro merece todas as homenagens! (Oliveira, 2019).

Fazer a coisa certa sempre! Moro saiu do governo como entrou. Íntegro, correto, leal ao país. Um gigante que sempre se colocou a serviço do Brasil. Que Deus o abençoe e proteja. (Oliveira, 2020).

Em janeiro de 2022, o subprocurador do MPTCU, Lucas Furtado, sugeriu a suspeição de seu colega de Parquet, procurador Júlio, que tentava participar do processo em que se buscava averiguar a relação de Sérgio Moro com a consultoria Alvarez & Marsal, com sede nos Estados Unidos, que recebeu recursos vultosos de empresas vinculadas à operação “Lava Jato” (Goes, 2022).

Por outro lado, o Ministro Augusto Nardes continuou seu ativismo político e a proximidade com grupos de extrema direita, que se reuniram ao redor da tentativa de golpe de Estado, após a eleição do presidente Lula em 2022.

Em março de 2019, segundo matéria da Folha de São Paulo (Mattoso e Fabrini, 2019), ele foi “chamado pelo governo de Jair Bolsonaro para dar aulas sobre boas práticas de governança” para a cúpula do governo, incluindo o próprio presidente e alguns de seus ministros, ao mesmo tempo em que era “investigado sob suspeita de envolvimento na compra de decisões no Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e cobrado pela Receita Federal por impostos de suposta propina”.

Em 20 de novembro de 2022, a colunista Mônica Bergamo da Folha de São Paulo revelou um áudio enviado pelo Ministro Augusto Nardes a amigos do agronegócio pelo aplicativo *WhatsApp*. Abaixo seguem trechos transcritos, destacados da matéria da jornalista Mônica Bergamo (2022), com base no áudio de mais de 8 minutos de Nardes, que foi colocado à disposição dos leitores:

"está acontecendo um movimento muito forte nas casernas" brasileiras, e que "é questão de horas, dias, no máximo, uma semana, duas, talvez menos do que isso", para um "desenlace bastante forte na nação, [de consequências] imprevisíveis".

Ele afirma também não poder falar tudo o que sabe sobre o "desenlace" para os amigos. "Eu não posso falar muito. Sim, tenho muitas informações, queria passar para ti, para o teu time do agro, que eu conheço todos os líderes", diz Nardes.

Em outro momento do áudio para os amigos, Nardes afirma que conversou "longamente com o time do [Jair] Bolsonaro essa semana". O presidente estaria tratando de uma doença de pele, mas logo estaria recuperado para "enfrentar o que vai acontecer no país".

Relembra que nos anos 1980 criou um grupo para "se contrapor" a "toda essa transformação" que "acabou acontecendo no Brasil", e que sua intenção era defender a "economia de mercado". Na época, revela, conversou com os ditadores Ernesto Geisel e João Figueiredo, que trata no áudio como "líderes da época".

"Agora veio o Bolsonaro, que despertou a sociedade conservadora, e hoje todo mundo está nas ruas fazendo a defesa desses princípios. Demoramos, mas felizmente acordamos", afirma.

Em outro momento de sua vida, diz, ele teve "a coragem" de "tomar uma atitude": a de liderar em 2015, como relator, o processo de rejeição das contas do governo de Dilma Rousseff, base para o impeachment da então presidente da República.

Fala ainda sobre a necessidade de o Brasil "acordar, despertar, ter fé e crença, como nós tivemos em 2015 [para tirar Dilma do governo]". Diz ainda que os produtores rurais têm que se mobilizar também, e não apenas os caminhoneiros.

"Vamos perder? Sim, vamos perder alguma coisa [na economia]. Mas a situação para o futuro da nação poderá se desencadear de forma positiva, apesar desse principal conflito que deveremos ter nos próximos dias ou nas próximas horas", completa.

Optamos por trazer informações detalhadas desses dois personagens centrais do processo de rejeição das contas da ex-presidente Dilma, que foram a face do Tribunal de Contas da União no processo de *impeachment*. É possível concluir que houve um uso político do processo de julgamento da Prestação de contas do Presidente da República, por parte do Tribunal. Ademais, tanto o Ministro Augusto Nardes, como o procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU), Júlio Marcelo de Oliveira, atuaram e continuam atuando como ativistas políticos, com ligações formais e informais com movimentos políticos existentes na sociedade brasileira.

A instituição tem falhado em sancionar ou criar limites a atuação política de proeminentes membros de sua liderança, o que põe em questão a imparcialidade de suas decisões e a criação de uma expressão "ativismo de contas". Segundo apuração da Folha de São Paulo (Victor, 2023), após mais de nove meses da divulgação dos áudios do

Ministro Nardes e da invasão da sede dos três poderes por manifestantes, que infringiram ao bom funcionamento do Estado Democrático de Direito, o TCU se omitiu a prestar informações sobre as providências que foram tomadas nesse caso, não respondendo a nenhuma das perguntas formuladas. A Folha perguntou ao TCU:

Foi tomada alguma providência interna para apurar o teor do áudio do ministro? Há/houve algum processo aberto na Corregedoria do TCU ou algo semelhante? Houve alguma advertência, oral ou por escrito, ao ministro Augusto Nardes? O TCU foi demandando por algum órgão de investigação ou de controle para prestar esclarecimento ou fornecer informações sobre o caso? Que informações prestou?

Do ponto de vista dos auditores do TCU, o sentimento é ambíguo com relação a rejeição das contas da ex-presidente Dilma. De um lado, há um certo corporativismo em defender a atuação do TCU, enquanto um órgão eminentemente técnico e de excelência, e a validade e as evidências levantadas pela equipe de auditoria com relação as contas prestadas pelo governo referente aos anos de 2014 e 2015.

Por outro lado, a partir das duas entrevistas realizadas com auditores que atuaram nesse momento, nota-se a existência de uma reflexão compartilhada internamente de que a segunda rejeição das contas da ex-presidente Dilma, referente ao ano fiscal 2015, ocorrida em sessão plenária do dia 05 de outubro de 2016 (logo após a conclusão do processo de impeachment), não se justificaria. Um dos auditores entrevistados afirmou que alguns colegas que trabalharam no relatório do TCU sobre as contas de 2015 entendiam que a situação daquele ano era diferente. Muito embora algumas irregularidades tenham sido identificadas, elas ocorreram em menor frequência e impacto, e essa situação não foi considerada. Segundo o entrevistado: *“olhando 10 anos depois – lendo e comparando tudo que aconteceu – a prestação de contas de 2015 não merecia o parecer pela rejeição. Contudo, logo após o julgamento do impeachment da presidente, era importante o TCU declarar algo em 2016. Era necessário o processo ter o carimbo da rejeição das contas de 2015”*.

Pode-se concluir que, à medida que a crise política cresceu durante o segundo mandato da presidente Dilma Rousseff, parte do TCU perde o seu papel de autonomia e se engaja em uma coalização punitivista contra o governo Dilma. O que aconteceu com o TCU encontra paralelo com a operação Lava Jato, onde grupos atuaram dentro do sistema de justiça com objetivos políticos.

Identificamos, portanto, através de uma abordagem institucional sociológica, uma certa politização da burocracia do TCU, que não é isenta de valores e passa a ser contaminada pelas normas sociais e pelo contexto político da época.

Haveria, portanto, duas abordagens institucionais possíveis sobre a atuação do TCU. Um olhar fiscalista e formal (institucionalismo histórico), por meio da análise de seu marco legal, procedimentos e ritos burocráticos existentes para o exercício do controle sobre a política fiscal. E um olhar político e cultural (institucionalismo sociológico) que incluiria a análise dos valores e ideologias presentes entre seus servidores e corpo de ministros que influenciam o comportamento da instituição, gerando o chamado “ativismo de contas”. Como anunciado no início do capítulo anterior, trabalhamos com essas duas abordagens quando da análise da trajetória do Tribunal.

Faz-se interessante observar que para os anos fiscais de 2014 e 2015, quando as contas da ex-presidente Dilma foram rejeitadas pelo TCU, o parecer da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional (CMO), emitido em dezembro de 2022, propõe a aprovação das contas dos respectivos anos com ressalvas, o que vai de encontro a ação tomada pelo TCU.

O Senador Fabiano Contarato, relator do parecer aprovado pela CMO das contas da presidente Dilma Rousseff de 2015, afirma em seu relatório:

Inicialmente, lanço um alerta e um apelo, que creio será recepcionado por todos os parlamentares sem distinção de partido ou posição: o processo relativo à elaboração e apreciação das contas presidenciais, envolvendo providências no âmbito de órgãos técnicos do Poder Executivo, do Tribunal de Contas da União, deste Colegiado e do Plenário do Congresso Nacional, está absolutamente carente de disciplinamento por parte do Parlamento, a quem cabe, com exclusividade, regulamentar a matéria.

Não se trata de detalhe menor ou tecnicidade: o processo de prestação de contas tem papel central nos freios e contrapesos estabelecidos pela Constituição Federal como garantia da democracia, além de ter um potencial caráter sancionador. Nesse sentido, falhas processuais que levem à inobservância ou comprometimento de direitos podem vir a resultar na integral anulação dos processos respectivos, bem como na geração de conflitos institucionais entre Poderes, que ameaçam o bom governo de nosso país. (Congresso Nacional, 2022, p. 292 e 293).

Sobre as contas inicialmente rejeitadas pelo TCU, o relator declarou que:

No mérito substantivo, não posso senão concluir pela aprovação das contas com ressalvas. Aprovação, porque considero insubsistentes os apontamentos de irregularidades feitos pelo Parecer Prévio do TCU (...)

Aprovação com ressalvas, porque o exame das contas pode e deve ensejar aprendizado, aperfeiçoamento da administração governamental, tanto para a equidade no registro histórico do desempenho de cada governante quanto, sobretudo, para deixar disponível todo o patrimônio de experiências acumuladas (inclusive na forma de eventuais erros) para o aprendizado institucional e das futuras gerações de administradores e parlamentares. São ressalvas, nesse sentido, falhas de técnica de evidenciação contábil, ou de observância de leis, regulamentos e controles internos do conjunto da administração, que sejam materialmente relevantes mas que, **em grau e escopo, não possam ser consideradas como elemento de responsabilização individual do Chefe do Executivo.** (Congresso Nacional, 2022, p. 295 e 300).

A reflexão do Senador Fabiano Contarato revela a necessidade de aprimoramento do processo de prestação de contas do governo federal. Esse posicionamento abre espaço para um profícuo debate entre as responsabilidades do Congresso Nacional e do TCU, enquanto instituições centrais no controle das finanças públicas no país.

Em consequência das inúmeras críticas sofridas pelo TCU em razão da rejeição das contas da ex-presidente Dilma, referente aos anos fiscais de 2014 e 2015, o Tribunal publicou a resolução nº 291, de 29 de novembro de 2017, estabelecendo normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e acerca da emissão de parecer prévio.

Podemos considerar que esse instrumento normativo consubstanciou uma mudança institucional do Tribunal a partir do estabelecimento de critérios mais transparentes para o julgamento prévio das contas do governo. Entre outras disposições, a resolução indica que

a opinião sobre os balanços gerais da União será adversa (ou seja, propondo a rejeição das contas) quando, tendo sido obtida evidência de auditoria adequada e suficiente, as distorções, individualmente ou em conjunto, sejam materialmente relevantes e de efeitos generalizados (artigo 12º, parágrafo 2º).

Em outras palavras, embora foram identificadas irregularidades na auditoria das contas, para que as contas sejam rejeitadas, estas devem ser relevantes e causadoras de efeitos generalizados, de forma abrangente, na boa gestão financeira, orçamentária, contábil e patrimonial do governo federal. A resolução também elenca os padrões de

auditoria do setor público a serem utilizados na análise das contas estabelecidos pela INTOSAI e a *International Federation of Accountants* (IFAC).

A resolução confere ao Tribunal a possibilidade de disciplinar melhor o julgamento das contas do governo e, potencialmente, evitar o uso político do parecer prévio, assim como ocorreu no processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Roussef. Consideramos que a norma reflete uma mudança de trajetória institucional e é parte de um processo de aprendizagem do Tribunal, que criou ou explicitou alguns critérios mais objetivos para disciplinar o processo de apreciação das Contas do Presidente da República, e, principalmente, à emissão de parecer prévio pelo TCU.

3.2.2 Entendimento do STF no sentido de restringir a possibilidade do TCU de apreciar a constitucionalidade das leis

Cabe ressaltar que, para além da crítica pública aos “excessos” do TCU por parte da imprensa, organizações da sociedade civil e membros do poder executivo e legislativo, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem construído – a partir de 2018 – uma jurisprudência que limita um entendimento anterior da Súmula 347 do STF de 1963 que enuncia que “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público” (STF, 2023).

Essa jurisprudência assenta o entendimento de que leis e atos normativos podem ter a sua aplicação somente se afastada por Tribunais de Contas no caso concreto (não em abstrato), e quando em sintonia com um entendimento pacificado do STF sobre aquela matéria. Em casos controversos, onde a jurisprudência do STF ainda não é unânime, o TCU não poderia apreciar a constitucionalidade de uma lei.

As decisões recentes do STF – particularmente dos Ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes – propugnam que o TCU seja mais parcimonioso nas suas deliberações e que não exceda a sua competência institucional. Podemos verificar esse entendimento no julgamento do Mandado de Segurança nº 35.824, em 13 de abril de 2021, impetrado pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil contra o TCU. Em sua decisão, o Ministro relator Alexandre de Moraes declara que:

A declaração incidental de inconstitucionalidade somente é permitida de maneira excepcional aos juízes e tribunais para o pleno exercício de suas funções jurisdicionais (...). Trata-se, portanto, de excepcionalidade concedida somente aos órgãos exercentes de função jurisdicional, aceita

pelos mecanismos de freios e contrapesos existentes na separação de poderes e não extensível a qualquer outro órgão administrativo. (...). É inconcebível a hipótese de o Tribunal de Contas da União, órgão sem qualquer função jurisdicional, permanecer a exercer controle de constitucionalidade nos julgamentos de seus processos, sob o pretenso argumento de que lhe seja permitido em virtude do conteúdo da Súmula 347 do STF, editada em 1963, cuja subsistência, obviamente, ficou comprometida pela promulgação da Constituição Federal de 1988. (STF, 2021).

Esse entendimento repercute no controle exercido pelo TCU sobre os benefícios tributários, visto que estes são estabelecidos por leis que devem atender a dispositivos constitucionais e legais.

Para a aprovação de um benefício tributário, o Congresso Nacional deveria respeitar os requisitos exigidos pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Como será abordado nos próximos capítulos, o Congresso tem aprovado vários benefícios sem respeitar o disposto no artigo nº 14 da LRF.

Ampliando o alcance da jurisprudência do STF – de limitar a atribuição do TCU de apreciar a constitucionalidade de leis – o mesmo ocorre com relação a apreciação pelo TCU da legalidade de uma lei que se encontra em conflito com outra. O TCU teria competência para declarar um benefício fiscal “ilegal” ou “não eficaz”, estabelecido por uma lei específica, por ter sido aprovada pelo Congresso Nacional em desacordo com a com uma lei geral, como a LRF? No momento, o TCU tem evitado proferir determinações nesse sentido.

Esse debate – embora técnico – ilustra uma outra dimensão da extrapolação de atribuições institucionais do TCU e o estabelecimento de limites constitucionais produzido pelo STF quando esta instituição é provocada.

3.2.3 O TCU como fiscal do equilíbrio fiscal

Como abordado anteriormente, um reposicionamento significativo do TCU se deu a partir dos anos 2000, com a publicação da LRF²⁴. A Lei abriu uma porta para um rígido controle da gestão fiscal, sob responsabilidade do poder executivo, por parte do poder legislativo e dos Tribunais de Contas.

²⁴ A LRF também teve grande impacto na gestão das finanças estaduais e municipais e no papel dos Tribunais de Contas estaduais e municipais que não foram considerados na elaboração dessa tese cujo foco é o TCU e o controle dos benefícios tributários estabelecidos no âmbito nacional.

O principal objetivo da LRF é assegurar o equilíbrio das contas públicas, ou seja, a redução dos déficits fiscais e, conseqüentemente, da dívida pública. Para atingir o equilíbrio fiscal, a LRF tem como foco o controle da despesa pública, inclusive a despesa indireta (como a renúncia de receitas, também conhecida como benefícios tributários), que será objeto de análise no capítulo 5.

O legislador procurou conferir instrumentos de exigibilidade das regras fiscais e dispositivos estabelecidos pela LRF, que incluiu a criação de novos crimes no Código Penal. A Lei nº 10.028 de 2000, promulgada cinco meses depois da LRF, estabeleceu diversas condutas que passaram a ser enquadradas como crimes contra as finanças públicas, como “autorizar operação de crédito com inobservância de limite estabelecido em lei” (art. 359-A) ou “autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei” (art. 359-B).

Algumas dessas condutas também foram acrescentadas na Lei nº 1.079 de 1950, que define os crimes de responsabilidade do Presidente da República, de Ministros de Estado e de Ministros do STF, entre outros.

Cabe ressaltar que a política fiscal – a forma como o governo arrecada e investe os recursos públicos – não é um fim em si mesma. Ela deve servir a um propósito maior estabelecido na Constituição Federal de: construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sem discriminação; erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º), por meio da promoção de direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais e do estabelecimento de sistemas universais e participativos de políticas públicas.

O equilíbrio fiscal é uma meta importante a ser alcançada, possibilitando que os objetivos acima descritos sejam perseguidos por meio da gestão sustentável e responsável das finanças públicas. Contudo, o equilíbrio também pode ser alcançado pelo lado da receita, com a elevação da arrecadação ou com a redução das renúncias fiscais.

A narrativa neoliberal dominante, entretanto, construída pelas elites financeiras e parcela da elite política ao redor da prioridade do equilíbrio fiscal, ataca o gasto público (em particular o gasto social), ao mesmo tempo em que veda o debate sobre o aumento da arrecadação e a implementação de alguns instrumentos tributários previstos na Constituição, como a progressividade, seletividade tributária, e a criação de imposto sobre grandes fortunas. Segundo Dweck (2022, p. 259 e 260):

do ponto de vista da política fiscal, a questão da sustentabilidade da dívida e da credibilidade da política econômica se sobrepõem à

importância dos impactos distributivo, anticíclico e de manutenção do pleno emprego. O espaço da política fiscal foi reordenado, (...) sem espaço para a discricionariedade.

Essa pequena digressão corrobora para argumentar que existem outras alternativas para o alcance do equilíbrio fiscal das contas públicas da União. A via do estabelecimento de regras fiscais rígidas, da criminalização dos servidores públicos e da dura fiscalização por parte do TCU e do Congresso Nacional foi a opção adotada pelo Brasil desde a publicação da LRF, e também de outras normas a partir dos anos 2000.

Um ano depois da aprovação da LRF, o TCU edita a Resolução nº 142, de 30 de maio de 2001, que normatiza internamente suas novas funções na fiscalização da política fiscal. O TCU passa então, ao longo dos últimos 25 anos, por meio de inúmeros processos internos, decisões e acórdãos, para interpretar os dispositivos legais e demais regras fiscais, por uma perspectiva punitivista, como argumenta Dweck (2022) no trecho acima: “sem espaço para discricionariedade”.

Para além de rejeitar as contas do governo de 2014 e 2015, por irregularidades encontradas no descumprimento de regras fiscais, o TCU alterou seu próprio entendimento das normas ao longo dos anos, trazendo insegurança aos gestores fiscais.

Um exemplo diz respeito ao alcance da meta de resultado primário. Segundo (Chernavsky, 2022, p. 236):

desde sua introdução até a criação do teto de gastos em 2016, foi o principal instrumento de constrangimento ao gasto público no país”. Afirmo também que “mudanças ocorridas a partir de 2014 na interpretação sobre a forma de aplicar os limites tornaram a regra ainda mais restritiva.

A LRF confere um papel de destaque à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), ao prever a inclusão de um anexo de metas fiscais e de um anexo de riscos fiscais. Anualmente, por meio do anexo de metas fiscais, o governo estabelece, entre outras medidas, a meta para o resultado primário no próximo ano fiscal.

A LRF também determina a avaliação bimestral do alcance da meta por meio da produção de “Relatórios Bimestrais de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias”. Caso a arrecadação esteja abaixo do esperado ao longo do ano ou outro imprevisto ocorra, o poder executivo dispõe do instrumento de limitação do empenho e movimentação financeira, também chamado de contingenciamento de recursos. Ou seja, para perseguir a meta de resultado primário estabelecida, ao longo do ano, o Ministério da Fazenda limita os gastos públicos discricionários aprovados para diversos órgãos e unidades orçamentárias.

Para alguns ministérios, esse processo é muito disruptivo, pois desregula o planejamento e os processos internos de execução das ações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), uma vez que parte de seu orçamento aprovado fica indisponível ao longo do ano. Processos licitatórios ficam suspensos, resultando em projetos paralisados, dentre outras consequências que impactam a entrega de serviços à população. Segundo Dweck (2022, p. 261), como o foco da política passa a ser o alcance da meta fiscal aprovada, “mesmo que seja aprovado um determinado orçamento para sua área, se a despesa for discricionária, não há qualquer garantia de execução”.

Inicialmente, o TCU detinha uma posição restritiva do cumprimento do artigo nº 9 da LRF, o qual estabelece que:

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Ou seja, a meta estabelecida no ano anterior deveria ser alcançada a qualquer custo, independentemente do cenário social e econômico vigente, por meio de contingenciamento de recursos a cada três meses. Segundo Dweck (2022, p. 265 a 268), em 2006, acolhendo argumentos da equipe econômica do governo, o TCU mudou sua interpretação (Acórdão nº 1.788/2006), posto que considerou que a meta de resultado primário e nominal teria um caráter indicativo, a qual poderia ser “*descumprida desde que não houvesse intenção patente por parte do Poder Executivo de não buscar o seu cumprimento.*”. Ou seja, haveria “*a possibilidade de alteração da meta ao longo do exercício, sempre que o Poder Executivo justificasse a necessidade de sua alteração*”.

Esse entendimento foi alterado, a partir de 2015, no processo de apreciação das contas da ex-presidente Dilma de 2014, cujo relator foi o Ministro Augusto Nardes. Estabeleceu-se também que:

a meta fiscal deveria ser cumprida a cada momento e não ao final do ano, conforme acontecia anteriormente. Esse novo entendimento implicava a necessidade de contingenciamentos mesmo em situações em que o Poder Executivo indicasse a impossibilidade de cumprimento da meta e mostrasse os impactos negativos para a prestação de serviços públicos que novos cortes trariam (Dweck, 2022, p. 274).

Esse exemplo ilustra uma perspectiva punitivista do TCU com relação a política fiscal e as regras previstas da LRF. O TCU passa a atuar como um cão de guarda do cumprimento da meta de resultado primário e outras regras fiscais, como o teto de gastos,

endividamento, regra de ouro, despesas com pessoal (TCU, 2024). Inúmeros acórdãos são proferidos ao longo dos anos consolidando o entendimento do Tribunal sobre as regras previstas na legislação. A interpretação do TCU funcionaria como uma verdadeira “jurisprudência” que limitaria a ação dos gestores públicos responsáveis pela política fiscal, com impactos na entrega de serviços públicos à população e no alcance do crescimento econômico sustentável com pleno emprego.

Segundo Dweck (2022, p. 282), haveria um confronto entre os gestores da política fiscal do governo e os controladores do orçamento (Congresso Nacional e TCU), com um novo protagonismo no Tribunal que levaria a

uma possível paralisia diante de indefinições e redução da segurança jurídica de determinadas ações. Não à toa há uma tentativa de consulta prévia aos órgãos de controle diante de qualquer dúvida ante uma possível nova interpretação das regras vigentes.

3.2.4 O impacto na formulação das políticas públicas, a paralisia da gestão e outros dilemas

Pode-se observar um risco de interferência na gestão e nas competências do Poder Executivo decorrente dos impactos das auditorias operacionais e outras ações do TCU. Essas prerrogativas do TCU estabelecem parâmetros de avaliação que, sendo externos à lógica interna dos órgãos auditados, podem induzir a modificações significativas em seus processos e nas ações empreendidas para a adequação aos critérios definidos pela auditoria.

Cabe considerar que esse debate é ainda insipiente na academia e na sociedade. Medeiros (2022), por exemplo, analisou alguns casos de intervenção do TCU, em programas e políticas públicas, que provocaram a suspensão de obras públicas do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e de um programa que sequer foi implementado após a atuação do Tribunal: o Programa de Informatização das Unidades Básicas de Saúde (PIUBS). No caso do PIUBS, Medeiros (2022, p. 245) afirma que:

O caso evidencia as dificuldades de se aferir o benefício da intervenção do controle sobre um programa ou política que ao invés de aperfeiçoado, acabou não sendo sequer iniciado. Não é que o programa tenha sido executado a um custo mais baixo, ele simplesmente não foi executado após a intervenção suspensiva do TCU.

Portanto, de um lado temos uma interpretação rígida e punitiva das regras fiscais, que asfixiam a gestão pública e corrompem a devida execução da programação

orçamentária dos ministérios setoriais, e por outro lado se verifica uma interferência na execução de políticas públicas e das prioridades estabelecidas pelo poder executivo.

Recuperando o debate teórico realizado no capítulo anterior, entende-se que a principal consequência negativa da “explosão de auditoria”, apresentada pela teorização de Michael Power para além da influência das instituições de auditoria na formulação de políticas públicas, consiste no seu efeito nas práticas, comportamentos e cultura organizacional das instituições auditadas. Segundo Power (2005, p. 334 e 335):

A auditoria não é, nem nunca foi, uma forma pura de observação independente do domínio observado (...) A auditoria está sempre numa relação transformadora com as organizações, nomeadamente com o imperativo de as tornar auditáveis através da criação de sistemas. (...) quando se observa uma explosão de auditoria, ela está ligada a um conjunto mais vasto de mudanças que têm a ver com a possibilidade de tornar as organizações do setor público auditáveis. Isto é muito mais do que a formulação técnica de indicadores e sistemas de controle adequados, e envolve a transformação do modo de governança das organizações e dos indivíduos que as integram.

(...) A parte crítica da teoria de explosão de auditoria desafia a auditoria com a hipótese de que é uma solução reguladora fatal, que interfere e distrai a organização auditada e a sua capacidade de prestação de serviços de forma catastrófica. Compreender o impacto comportamental da auditoria nas pessoas e organizações auditadas é o importante desafio empírico colocado pela teoria da explosão de auditoria.²⁵

Nogueira e Gaetani (2018, p. 91) são enfáticos ao afirmarem que o debate sobre a governança no Brasil foi apropriado pelos órgãos de controle, em especial pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela Controladoria Geral da União (CGU), os quais geraram normas e práticas “fortemente influenciadas pela perspectiva do controle no tema da governança”. Como consequência de uma agenda focada no controle sobre os gestores públicos e no combate à corrupção, se estabeleceu um clima de aversão ao risco e uma certa paralização dentro do executivo federal em detrimento da inovação e da eficiência

²⁵ Trecho original em inglês: *Audit is not, and never has been, a pure form of observation independent of the domain observed (...) Auditing always stands in a transformative relation to organizations, specifically with the imperative of making them auditable by the creation of systems. (...) where an audit explosion can be observed, it is bound up in a wider series of changes having to do with making public sector organizations auditable. This is much more than the technical design of suitable indicators and systems of control, and involves the transformation in the mode of governance of organizations and individuals within them. The critical part of the theory of the audit explosion challenges audit with the hypothesis that it is a fatal regulatory remedy, which interferes with and distracts the audited organization and its service capability in catastrophic ways. Understanding the behavioral impact of auditing on auditees is the important empirical challenge posed by the theory of the audit explosion.*

na prestação dos serviços públicos. Essa conclusão vai ao encontro das observações de Peters (2014) apresentadas do capítulo anterior.

O controle seria uma dimensão da governança pública, mas não a única. Segundo os Nogueira e Gaetani (2018, p. 92), “*desde meados da década passada, os órgãos de controle buscaram protagonizar a discussão sobre governança, prescrevendo medidas consideradas promotoras da chamada “boa” governança para órgãos da administração direta e indireta*”. O governo federal teria entrado nesse debate a reboque das iniciativas do TCU, sem protagonismo e de forma defensiva.

Segundo a visão de Nogueira e Gaetani (2018, p. 97) haveria:

uma ambiguidade nas iniciativas do TCU destinadas a contribuir para o melhor desempenho da administração pública federal (...) o enrijecimento e a obsessão do combate à corrupção, vinculando-o a uma visão unilateral sobre atribuições e prerrogativas, empurra o TCU para uma cultura de beligerância com a administração, cujos efeitos colaterais podem vir a sobrepujar em muito os ganhos que esse posicionamento pode trazer. Não há como resolver problemas de construção institucional, de entrega de resultados, de melhoria da qualidade do gasto público e outros do gênero apenas por meio da melhoria do controle.

O TCU publicou recentemente uma lista de alto risco na administração pública federal onde apresenta “*áreas da Administração Pública federal em que o TCU identificou riscos que podem comprometer tanto a qualidade dos serviços ofertados pelo governo quanto a eficácia das políticas públicas*” (TCU, 2022, p.5). Exemplos de áreas identificadas variam da política de educação, saúde e benefícios administrados pelo INSS, até a política energética, ambiental e de segurança hídrica.

Na segunda edição da lista (TCU, 2024, p. 10), o Tribunal afirma que:

está comprometido em trabalhar em conjunto com outros órgãos governamentais para enfrentar os desafios identificados e promover melhorias contínuas. Esperamos que a LAR [Lista de alto risco] sirva como um guia para a administração pública, ajudando a priorizar ações, alocar recursos de forma mais eficiente, reduzir desigualdades e transformar a vida das pessoas no nosso país.

Seria uma competência do Tribunal de trabalhar em conjunto com os ministérios setoriais para priorizar ações e alocar recursos de forma mais eficiente? Qual tem sido o impacto da condução de auditorias operacionais e processos de levantamento e acompanhamento nos órgãos públicos auditados? A resposta a estas questões não são objeto dessa tese, mas abrem um interessante questionamento sobre o papel que o TCU busca ocupar nacionalmente e a sua adequação a um ecossistema de *accountability* fiscal, que esteja alinhado com o arranjo institucional apregoadado pela Constituição Federal.

Nos parece que as promessas da “*New Public Management*” de conferir maior liberdade aos gestores públicos para implementar políticas públicas com ênfase nos resultados, não vem se concretizando. A criminalização da gestão, por parte de órgãos de controle, tem gerado gestores com receio de inovar e com medo das deliberações e avaliações dos órgãos de controle.

Avaliações de programas governamentais, realizadas em processos de auditoria operacional, não são apenas programáticas. Por ser um Tribunal administrativo, as auditorias do TCU podem conter determinações, aplicação de sanções, e intervenções no desenho e na execução de determinada política pública, ignorando os seus custos de oportunidade.

Cabe destacar que outras camadas de atribuições continuam sendo acrescentadas às competências do TCU, como se verifica com a promulgação da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativo, em 2021 (Lei nº 14.133), que revogou a Lei nº 8.666 de 1993, conferindo ao TCU o poder de suspender de forma cautelar um processo licitatório (art. nº 171, parágrafo 1º).

Ao analisar as diversas dimensões da atuação do Tribunal e outras pesquisas sobre o tema produzidas por vários autores, Medeiros (2022, p. 296) afirma que devido a atuação do TCU os gestores passariam a adotar estratégias defensivas ou inativas. Segundo ele:

A disposição sancionadora observada em conjunto com a incerteza e multiplicidade de parâmetros já evidenciados e debatidos parecem, portanto, sustentar a profusão recente de diagnósticos do espraiamento do medo na administração advinda da atuação do TCU, convertendo-se assim em um “apagão de canetas”. Mesmo sem a realização de amplos *surveys* com controladores e controlados, o que seria desejável, o quadro institucional desenhado – empoderamento dos controles, volatilidade dos parâmetros, apetite sancionatório traduzido na ampliação do volume de sanções aplicadas, e explícitas reações legislativas e jurisprudenciais combinadas com a também explícita resistência do Tribunal de Contas a ambas reações – corrobora o espraiamento do medo (...) e uma conseqüente indução ao apagão (...) (2022, p. 281).

Por outra perspectiva de análise, em razão das críticas recebidas e, especialmente, após a rejeição das contas do governo ocorridas em 2015 e 2016, podemos observar certas mudanças na prática do Tribunal. A publicação da Resolução nº 291 de 2017 é um exemplo que se evidencia, conforme abordada anteriormente, que tem a finalidade de disciplinar o processo de apreciação das Contas do Presidente da República.

Em 2020, a Resolução do TCU nº 315, buscou aprimorar a qualidade das deliberações do Tribunal, considerando a “*importância de formular deliberações racionais, viáveis, claras, objetivas, que possam culminar em resultados efetivos para a administração pública ao menor custo possível*” (justificativa da Resolução).

Posteriormente, o Tribunal publicou a Portaria nº 188, de 30 de novembro de 2020 e a Portaria nº 174, de 24 de novembro de 2022, buscando oferecer parâmetros internos de auditoria mais transparentes e objetivos para a análise das políticas, que resultaram na aprovação do Referencial de Controle de Políticas Públicas e o Referencial de Controle de Benefícios Tributários.

Após a politização ocorrida entre o TCU e o poder executivo no final do governo Dilma, verificamos, portanto, que novas normas foram editadas para dar mais objetividade disciplinar à equipe técnica. Segundo um exemplo apresentado por um dos auditores entrevistados²⁶, o volume das deliberações do Tribunal teria diminuído e sua qualidade melhorou após a publicação da Resolução nº 315. Segundo ele:

A visão tradicional do órgão de controle policialesco mudou. O aspecto punitivo não gera resultados e não é efetivo atuar só assim. A mudança caminha no sentido de tornar o órgão de controle mais efetivo, ouvindo mais o gestor, ponderando consequências e buscando questões consensuais.

Nesse sentido, quando abordamos o aspecto do controle sobre a burocracia e os servidores públicos, a literatura sobre o tema tem destacado que a dimensão punitiva da “*accountability*” cada vez mais tem aberto espaço para o aspecto de aprendizagem institucional.

Grande parte da discussão sobre a *accountability* tem sido feita em termos de exigibilidade e até de punição. Embora essa tenha sido certamente a tradição nos esforços para controlar a burocracia pública, não é a única utilização possível dos instrumentos acima descritos. O monitoramento das atividades destas organizações também fornece uma grande quantidade de informação que pode ser utilizada para melhorar o seu desempenho. Quer isto seja feito através de métodos formais de gestão do desempenho ou de formas menos quantitativas, a *accountability* proporciona oportunidades de aprendizagem. As oportunidades de aprendizagem são muitas vezes esquecidas na pressa de encontrar e punir os erros, mas os governos mais eficazes aprenderão com quaisquer erros detectados através dos vários processos de *accountability*. (Peters 2014, p. 222)²⁷.

²⁶ Entrevista realizada em 18/10/2024

²⁷ Trecho original em inglês: “*Much of the discussion of accountability has been in terms of enforcement and even punishment. While that certainly has been the tradition in the efforts to control the public bureaucracy, it is not the only possible use of the instruments described above. Monitoring the activities of these organizations also provides a good deal of information that can be used to improve their performance.*”

Pudemos observar ao longo do capítulo, um evidente protagonismo do TCU no debate público, a partir da década de 1990, e sua crescente influência na gestão. Ressaltamos seu aspecto punitivo e uma recente inflexão para uma atuação onde aspectos dialógicos de prevenção e redução de danos começam a ser mais valorizados.

A contribuição da presente pesquisa ao debate acadêmico sobre a atuação do TCU no contexto brasileiro se dá a partir de uma proposição de investigação que aparentemente apresentaria uma contradição. De um lado, o TCU exerceria o controle externo da administração pública federal de forma abrangente, enquadrando-se nas categorias teóricas de explosão e sobrecarga de auditoria. Contudo, por outro lado, a atividade de controle sobre um tema específico da política fiscal (os benefícios tributários) seria limitada. Por que isso aconteceria?

Essa contradição fica ainda mais evidente quando analisamos o papel do TCU de fiscal do “equilíbrio fiscal”, em razão das novas atribuições conferidas pela LRF. Seu protagonismo no controle do gasto público e no atingimento de metas fiscais parece não ocorrer com o mesmo vigor quando o controle se dá sobre as renúncias fiscais.

Nossa contribuição empírica para responder a essa questão, será realizada particularmente no capítulo 6, a partir da análise dos pareceres prévios sobre as contas presidenciais emitidos pelo TCU ao longo de 12 anos e alguns acórdãos emblemáticos do Tribunal sobre a política de benefícios tributários.

Segundo o Tribunal, em publicação onde apresenta lições aprendidas sobre o controle das regras fiscais, o TCU afirma que *“o controle das despesas e das renúncias de receitas são instrumentos-chave no modelo de gestão fiscal preconizado pela LRF”*. (TCU, 2024. p. 20).

Nesse sentido, cabe indagar por que a ação de controle rígida sobre o cumprimento de regras fiscais dos gastos públicos diretos – que pode gerar asfixia na gestão – parece não encontrar correspondência com relação a atuação do Tribunal sobre o controle dos gastos tributários (indiretos). Este é o tema que será explorado nos próximos capítulos.

Whether this is done through formal performance management methods or through less quantitative ways, accountability provides opportunity for learning. The learning opportunities are often forgotten in the rush to find and punish errors, but more effective governments will learn from any errors detected through the various accountability processes.”

CAPÍTULO 4 – TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE

Este capítulo se dedica a explorar a intrínseca relação entre tributação e desigualdade dentro do debate público internacional e no Brasil.

Muito embora o debate sobre tributação é mais amplo que o tema dos benefícios tributários, optamos por aprofundar a conexão entre tributação e desigualdade, incorporando as contribuições de Thomas Piketty sobre a tributação progressiva, examinando a realidade da desigualdade de renda no Brasil e o papel do sistema tributário nesse cenário.

O capítulo apresenta dados que sugerem que uma nova narrativa, cada vez mais presente no debate acadêmico e político sobre a tributação progressiva e a redução de privilégios fiscais, vem influenciando a agenda pública sobre o tema. Essa tendência pode ser observada nas recentes mudanças identificadas no discurso do Fundo Monetário Internacional (FMI), tradicional porta voz de uma narrativa neoliberal acerca da política tributária.

4.1 REFLEXÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA A PARTIR DE APORTES DE PIKETTY

Nos últimos anos, devido ao advento de novas metodologias, abordagens teóricas e dados empíricos sobre o fenômeno da desigualdade, o aumento da desigualdade de renda e da concentração da riqueza vêm sendo identificado em diversos países do mundo, sendo a tributação uma de suas causas. Diversos autores discorrem sobre este tema, destacando-se Piketty (2014, 2020), Atkinson (2015), Saez e Zucman (2020), Gobetti e Orair (2016), Souza (2018), que revelam uma forte tendência ascendente de concentração de renda e riqueza em indivíduos localizados nos estratos mais altos da distribuição (10% e 1% mais ricos). Essa tendência de aumento da desigualdade econômica tem sido acentuada a partir dos anos 1980.

Verifica-se um consenso – entre esses autores – sobre a relação entre a política tributária e a concentração de renda e riqueza, ou seja, discute-se que, por um lado, sistemas tributários regressivos arrecadam mais de quem menos tem, e por outro lado, proporciona que os mais abastados paguem proporcionalmente menos impostos. Assim, a maneira como são tributadas as altas rendas e o patrimônio, com alíquotas altas ou baixas, teria um impacto na estrutura de desigualdade. Do mesmo modo, argumentamos

que a existência de benefícios tributários para corporações e pessoas físicas com alta renda ou riqueza também contribuiria para o aumento da desigualdade.

A obra intitulada *Capital no século XXI*, de Thomas Piketty (2014), é um marco nos estudos e no debate internacional sobre a desigualdade da renda e a concentração da riqueza no mundo. A partir de uma análise histórica e de abrangentes bases de dados que englobam diversos países, o autor documenta a crescente concentração de renda em uma pequena elite econômica e faz projeções sobre o aumento da desigualdade nas próximas décadas.

Piketty examina algumas dinâmicas contemporâneas, como o aumento na desigualdade da renda do trabalho, especialmente com o aparecimento dos “super gerentes/executivos”, nos Estados Unidos a partir de 1980, assim como, as dinâmicas de desigualdade na propriedade do capital, cuja distribuição tende a ser mais concentrada do que a distribuição da renda do trabalho, aspecto no qual o autor conclui que entre 60 a 90% da riqueza está concentrada nos 10% mais ricos da população nos países desenvolvidos.

As projeções realizadas por Piketty são baseadas nas dinâmicas e nas diversas causas do aumento da desigualdade da renda e da riqueza, assim como em um modelo teórico sobre a taxa de retorno do capital relacionada com estimativas da taxa de crescimento da economia no século XXI. Atkinson (2015) concorda com Piketty quando afirma que quando a taxa de retorno do capital é maior do que a taxa de crescimento, a riqueza tende a crescer mais rápido do que a renda nacional.

Para Piketty, a significativa diminuição da desigualdade de renda e riqueza observada nos países desenvolvidos a partir da primeira guerra mundial até o final da década de 1970, pode ser explicada por três fatores centrais: (1) a destruição da riqueza provocada pelas duas guerras mundiais (especialmente nos países europeus e no Japão), onde o decréscimo da riqueza dos mais ricos (10%) beneficiou a classe média (40%); (2) excepcionais taxas de crescimento econômico no pós-guerra; e (3) a adoção de políticas tributárias progressivas.

No tocante a adoção de políticas tributárias progressivas, Piketty (2017, p. 493-514) dedica uma análise detalhada que se faz relevante explorar nesta tese. Para o autor, a maior inovação da política tributária no século XX foi o desenvolvimento do imposto de renda progressivo, que teve um papel central para a redução das desigualdades, assim como, o imposto progressivo sobre heranças que, segundo o autor, foi a segunda maior inovação fiscal do século. Ou seja, a tributação da renda e da riqueza (herança,

propriedade e grandes fortunas) são instrumentos fundamentais para reduzir as desigualdades econômicas e ao mesmo tempo aumentar a arrecadação.

A tributação não consiste em um assunto meramente técnico, mas em domínio central da política. Para Piketty, sem impostos as sociedades não teriam um destino comum e as ações coletivas seriam insustentáveis.

Evidências trazidas por Piketty sugerem que a tributação progressiva das altas rendas e de propriedades, em razão do contexto político e social influenciado pelas guerras mundiais, impediu que a desigualdade nos países desenvolvidos voltasse a atingir os níveis do final do século XIX e início do século XX. Contudo, essa situação vem mudando a partir do final do anos 1970s e um das razões tem sido o aumento da competição tributária e a livre circulação global de capitais, que tensiona o corte de impostos para as corporações e a isenção de impostos sobre rendimentos financeiros sobre juros e dividendos.

4.2 DESIGUALDADE DE RENDA E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO

Os dados recentes sobre a concentração da renda e da riqueza no mundo colocam o Brasil como um dos países mais desiguais. Diferentemente dos países desenvolvidos onde houve uma diminuição da concentração da renda e riqueza após a Segunda Guerra Mundial, acompanhado de um aumento da desigualdade a partir da década de 1980, no Brasil a concentração de renda tem permanecido em um patamar extremamente alto ao longo dos últimos 100 anos.

Souza (2018) afirma que a fração da renda média recebida pelo 1% mais rico da população brasileira entre 1930-35; 1970-75 e 2010-15 permaneceu estável entre 23% e 24% da renda nacional. Este patamar elevado é distante do observado para países desenvolvidos no mesmo período, como veremos adiante.

No Brasil, mesmo com o aumento da carga tributária observada a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário continuou regressivo, com uma porcentagem maior da arrecadação originada de impostos indiretos.

Para além do fato de as receitas tributárias no Brasil advirem majoritariamente de impostos sobre o consumo do que de impostos diretos, algumas medidas tomadas em meados da década de 1990, entre elas, a não inclusão das rendas do capital como rendimento tributável, têm provocado distorções no imposto de renda da pessoa física,

tornando-o regressivo quando considerada a parcela da população que detém os percentis mais elevados de renda.

O imposto de renda da pessoa física é por excelência um dos melhores instrumentos redistributivos existentes, que tem o potencial de afetar a renda dos indivíduos mais ricos e salvaguardar a renda da maior parcela da população. Contudo, as diversas isenções que beneficiam os estratos mais elevados de renda, o pequeno número de alíquotas, aliado a uma alíquota marginal máxima em um patamar que pode ser considerado baixo, têm limitado o caráter redistributivo do imposto de renda.

Segundo Gobetti e Orair (2016, p. 11), ao longo do século XX no Brasil, a “estrutura do IRPF continuava bastante progressiva, não só pela alíquota máxima mas pela existência de doze faixas de tributação e por incidir sobre um amplo espectro de rendas, tanto do capital quanto do trabalho”. Os autores afirmam, contudo, que existem várias deduções ou benefícios tributários conferidos aos contribuintes que reduziram essa aparente progressividade. Ainda segundo os autores:

A situação perdurou até 1988-1989, quando o então presidente José Sarney, num movimento parecido com o de Reagan nos Estados Unidos, reduziu abruptamente o número de faixas do IRPF de onze para apenas três, e a alíquota máxima de 50% para 25%. A partir daí, justamente quando, contraditoriamente, a nova Constituição democrática de 1988 introduzia as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro (...), nunca mais o IRPF haveria de ter a estrutura progressiva do passado. Ao contrário, à medida que o país avançava na construção de sua rede de proteção social por meio do gasto, recuava dos objetivos redistributivos da política tributária, em linha com as prescrições do *mainstream* econômico, embora as hipóteses e as evidências empíricas que suportam esta tese sejam frágeis (...). O ciclo de ampliação dos benefícios tributários aos rendimentos do capital e aos mais ricos se completou na década de 1990, com a isenção de dividendos e com a consolidação de uma estrutura de tributação com baixo grau de progressividade (...).

Com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil, verifica-se uma diferenciação entre a renda do capital e a renda do trabalho, sendo a primeira isenta (dividendos e lucros distribuídos) ou sujeita a tributação exclusiva com alíquotas mais baixas.

Cabe dizer que as rendas advindas do trabalho ou do capital, deveriam ser tributadas com a mesma alíquota. Nesse sentido, como argumenta Piketty (2014), a regressividade tributária observada nos percentis superiores de renda reflete a importância que os rendimentos advindos do capital tem na renda total das pessoas mais ricas. Como esses rendimentos são tributados com uma alíquota menor, ou são totalmente isentos do

pagamento do imposto de renda, isso gera um privilégio tributário que viola os princípios de equidade horizontal - gerando situações onde contribuintes com a mesma renda podem contribuir com alíquotas médias diferentes - e vertical, pois aqueles no topo da distribuição de renda acabam sendo tributados com alíquotas menores, tendo como resultado a concentração cada vez maior da renda.

No Brasil, a isenção de rendas financeiras (dividendos e lucros distribuídos) do pagamento do IRPF foi consagrada pela Lei nº 9.249 de 1995. Para além de garantir que os mais ricos paguem menos imposto de renda, tem estimulado, desde então, o fenômeno da “pejotização”²⁸ no país que é um modo das pessoas físicas receberem recursos por meio de pessoas jurídicas como uma forma de pagar menos impostos.

Esse benefício tributário não é considerado pela Receita Federal como um gasto tributário, não sendo considerado como um “desvio ao Sistema Tributário de Referência”. Ou seja, ele não aparece nos cálculos de renúncias fiscais da União e não é uma questão passível de controle pelo Tribunal de Contas da União.

Segundo Zucman e Saez (2019) não haveria nenhuma razão convincente para tributar menos as rendas do capital do que as rendas do trabalho. Ainda segundo os autores a melhor maneira de tributar a riqueza no século XXI envolveria três medidas complementares:

- Progressiva tributação da renda, onde os mais ricos paguem proporcionalmente mais;
- Imposto de pessoa jurídica que garanta que todos os lucros são tributados, sendo eles distribuídos ou não. Para eles, o imposto de renda pessoa jurídica e pessoa física deveriam ser integrados, pois o IRPJ deveria ser um pré-pagamento do IRPF;
- “Imposto progressivo sobre grandes fortunas” (*progressive wealth tax*) fazendo com que os super ricos contribuam com a sua verdadeira capacidade contributiva.

Essa isenção das rendas do capital gera uma grande inequidade no IRPF, contribuindo para o aumento da desigualdade no país.

Segundo analisam Gobetti e Orair (2026, p. 21), no ano de 2013, um total de 1,5 milhões de declarantes do IRPF se situou na faixa de renda entre 162 e 325 mil reais por ano, contribuindo com a maior alíquota média por faixa de renda (de 11,8%) sobre o total

²⁸ Em outras palavras, a criação de pessoas jurídicas (empresas), por indivíduos, para substituir uma relação de emprego, caracterizada como uma prestação de serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

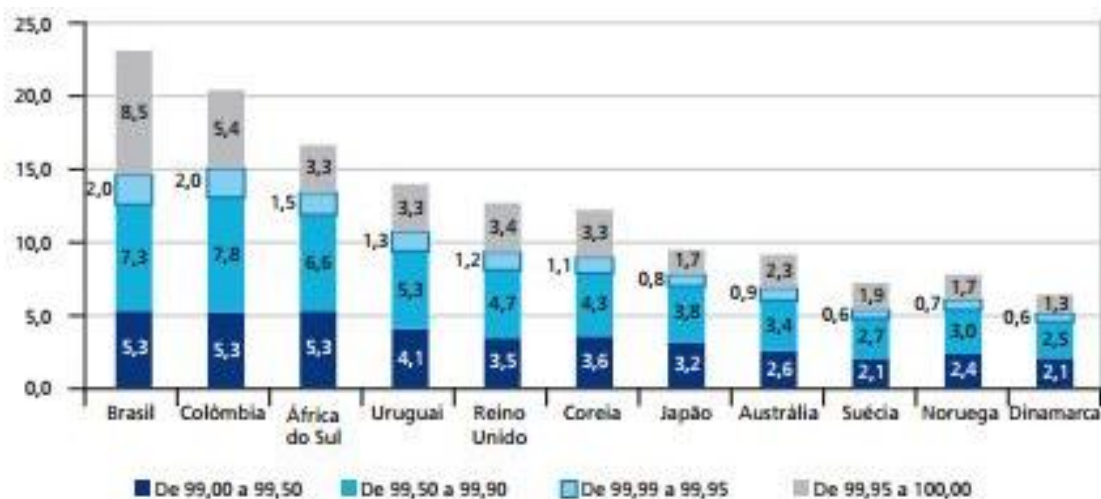
dos rendimentos anuais auferidos. Por outro lado, 71.440 declarantes, com rendimentos anuais maiores que 1,3 milhão de reais, foram taxados com uma alíquota média de apenas 6,7%.

Ainda segundo Gobetti e Orair (2016), comparando alguns países (desenvolvidos e emergentes), revelam uma liderança do Brasil no topo da concentração de renda mundial, onde 1% da população abocanha quase 25% da renda nacional, cifra similar aos dados encontrados por Souza (2018).

O meio milésimo de pessoas localizadas no topo da distribuição (0,05% da população) recebem 8,5% da renda nacional, um nível extremo de concentração de renda, que pode ser atribuído em grande parte à baixíssima tributação existente neste nível de renda, como se pode verificar pelo Gráfico 1, o qual Gobetti e Orair (2016, p. 25) analisam que:

o décimo mais rico concentra pouco mais da metade da renda (52%); o centésimo mais rico detém algo próximo a um quarto (23,2%); e o milésimo mais rico chega a um décimo (10,6%). A contribuição adicional deste estudo é mostrar que a concentração é ainda mais impressionante quando alcançamos o meio milésimo mais rico: são cerca de 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5% de toda a renda. Este é um patamar que dificilmente encontrará outros paralelos no mundo (...).

Gráfico 1. Participação do centésimo mais rico no total da renda nacional (em %).



Obs.: Amostra referente aos países com informações disponíveis da concentração da renda no 0,05% mais ricos.

Fonte: The World Top Incomes Database²⁹ (Gobetti e Orair, 2016, p. 25).

²⁹ Disponível em: <<http://www.wid.world/>>. Acesso em: 19 set. 2015.

O primeiro foco da análise de Piketty sobre desigualdade de renda e riqueza, analisou países desenvolvidos, com ênfase na França e nos Estados Unidos. Entretanto. O autor fez uma breve análise sobre desigualdade de renda em seis países emergentes (China, Indonésia, Índia, África do Sul, Argentina e Colômbia), a partir de bases de dados mais escassas. Observou-se um retrato ainda mais extremo da concentração de renda do que o observado para os países desenvolvidos, sendo a Colômbia o mais desigual entre os seis países analisados por ele. Os dados da análise de Piketty (2014, p. 326-330) são comparáveis aos dados obtidos por Gobetti e Orair (2016) para os mesmos países analisados. Quando incluímos o Brasil, temos um caso excepcional, onde em 2013, 0,1% da população abocanhava a mesma renda anual³⁰ de 40% da população com menores rendimentos (Gobetti e Orair, 2016, p. 23).

Outro indicador de desigualdade econômica para além da concentração da renda consiste na concentração da riqueza. Esse indicador é mais difícil de mensurar, mas uma pesquisa global realizada por um banco suíço (Credit Suisse Research Institute, 2019), intitulada *Global Wealth Report*, estimou que 1% dos brasileiros mais ricos detêm 49% de toda a riqueza das famílias no país. Comparando o indicador brasileiro com o de outros países em desenvolvimento mencionados acima, a concentração de renda é de 30% na Coreia do Sul, 35% na África do Sul e 45% na Indonésia, revelando uma grande disparidade entre países.

Segundo o relatório da pesquisa, a extrema desigualdade de riqueza do Brasil reflete a alta desigualdade de renda no país. Diferentemente dos EUA, no Brasil a maior parte da riqueza é concentrada em patrimônio físico e não em ativos financeiros. Cabe ressaltar que existem poucos estudos sobre a concentração de riqueza no Brasil em razão da falta de dados para sua mensuração. Não há uma base de dados consistente que traga informações consolidadas sobre a titularidade de propriedades e ativos financeiros no país, embora existam bases relevantes para consulta no Banco Central e sistema fechado de informação patrimonial mantido pelo Conselho Nacional de Justiça.

Com relação a desigualdade de renda, especialmente a partir de 2015, a Receita Federal passou a divulgar relatórios fiscais anuais com dados mais desagregados das declarações do imposto de renda da pessoa física (DIRPF), permitindo uma mensuração mais precisa da desigualdade de renda no país. A concentração de renda pode ser uma medida eficaz para a mensuração da riqueza, considerando a relação renda e riqueza.

³⁰ Por volta de 10,6% da renda nacional.

Nesse sentido, em uma recente publicação (Afonso *et al.*, 2017), vários artigos abordam a concentração de renda no Brasil sob diferentes aspectos, chegando a resultados semelhantes aqueles obtidos por Gobetti e Orair (2016) e Souza (2018), entre os quais se destacam:

- Medeiros e Ferreira de Souza (2017) demonstram como a PNAD subestima o nível de desigualdade e superestima a sua redução no período de 2006 a 2014. Eles demonstram a vantagem de utilizar dados tributários afirmando que não houve nenhuma mudança significativa na concentração de renda no topo no período. Em 2014, o 1% mais rico se apropriou de 23% da renda nacional, o índice mais alto comparado com dados de 29 países;
- Morgan (2017) chega a conclusões semelhantes, com o 1% mais rico tendo se apropriado de 23,7% da renda nacional em 2015, sendo que o 0,1% mais rico se apropriou de 11% da renda, que equivale a toda renda apropriada por 50% da população mais pobre do país (12,5%);
- Pinheiro, Waltenberg e Kerstenetzky (2017) ao analisarem os dados tributários, desagregam os rendimentos tributáveis, sujeitos à tributação exclusiva e isentos por quantil/percentil de renda dos contribuintes, demonstrando que a partir do percentil 97 a maior parte do rendimento dos contribuintes é isento. O artigo abre relevantes questões de pesquisa como a desigualdade regional do IRPF, com estados do Sul e Sudeste apresentando as menores alíquotas médias efetivas (devido as isenções) e também sobre quais as ocupações principais de contribuintes que estão no topo da distribuição recebendo benefícios tributários, em especial dirigentes de empresas que contribuem com uma alíquota média efetiva de apenas 5,49% (em 2013). A isenção da tributação sobre os lucros e dividendos de empresas tem gerado um desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e da progressividade do IRPF.

Segundo Piketty (2014, p. 509), haveria uma correlação direta entre a redução da alíquota marginal máxima do imposto de renda da pessoa física e o aumento da concentração de renda no topo da distribuição. Considerando os países desenvolvidos pesquisados, aqueles que implementaram as maiores quedas em suas alíquotas presenciaram um crescimento mais acentuado da participação dos indivíduos mais ricos na renda nacional. Em contraste, nações que mantiveram suas alíquotas com reduções

menos expressivas observaram um aumento mais moderado na concentração de renda no topo.

Piketty (2014) conclui sua análise sobre o imposto de renda progressivo alertando sobre os riscos atuais de uma oligarquização das sociedades industriais e o risco de retorno aos níveis de desigualdade de renda observados no final do século XIX e início do século XX. Aprofundando essa análise, a próxima seção examina a narrativa neoliberal dominante que molda e influencia as discussões sobre a política tributária contemporânea.

4.3 NARRATIVA NEOLIBERAL SOBRE A POLÍTICA TRIBUTÁRIA

A narrativa econômica dominante ainda se concentra na ênfase do crescimento econômico e na austeridade fiscal por meio do corte de gastos. Observamos ainda renovados movimentos, no Brasil e outros países, pela diminuição da carga tributária e o aumento dos benefícios tributários para empresas, como o “impostômetro”³¹, que é promovido por associações comerciais de São Paulo, Rio Grande do Sul e pelo movimento de caminhoneiros, com foco na redução de impostos sobre combustíveis.

O aumento da progressividade tributária não faz parte da preocupação da população, não estando associado a ampliação da democracia formal. Como mencionado anteriormente, a tributação progressiva foi uma invenção e conquista do século XX, contudo, Piketty afirma (2014, p. 498-501) que não foi o advento do sufrágio universal que a possibilitou nos países desenvolvidos, mas sim a ocorrência das duas guerras mundiais e também da sempre presente ameaça representada pelo Revolução Bolchevique de 1917. Segundo o autor –teria sido esta um “*efêmero produto do caos*”, uma ótima solução para limitar as desigualdades geradas pelo capitalismo industrial e ao mesmo tempo uma forma de garantir a propriedade privada e as leis de competição do mercado.

Conclusão semelhante é apresentada por Scheve e Stasavage (2016), após analisar dados sobre as alíquotas marginais para as rendimentos mais elevados no imposto de renda em diversos países entre 1800-2013, comparando com dados sobre períodos de ampliação do sufrágio universal, sobre o qual afirma que os avanços democráticos parecem não conduzir a uma adoção de alíquotas maiores para as rendas mais altas.

³¹ Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acessado em: 22 jun. 2025.

Portanto, ainda predomina no debate público, uma percepção de que o sistema tributário, ao invés de ser visto como parte central do pacto social sobre como melhor arrecadar os recursos necessários para que o Estado exerça suas funções clássicas (alocativas, redistributivas e de regulação), passa a ser encarado como um entrave para o alcance de objetivos econômicos que são intencionalmente desconectados da proteção social, da manutenção da vida e da sustentabilidade ambiental, como o crescimento econômico, a estabilidade macroeconômica e o estímulo as atividades produtivas do setor privado. Estes últimos objetivos que deveriam ser o meio para alcançar o bem-estar, a justiça social e a sustentabilidade, passam a ser perseguidos como um fim em si mesmo.

A alta carga tributária passa a ser vista como um entrave ao desenvolvimento, com propensão a provocar a redução da competitividade econômica. Para além disso, há também um argumento político neoliberal sobre a ineficiência do setor público na prestação de serviços à população, o que justificaria a diminuição do gasto público e da carga tributária.

Ademais, a aprovação de incentivos fiscais generosos sem uma avaliação sobre seu impacto econômico e social é estimulada, em uma verdadeira “*race to the bottom*” global entre os países em desenvolvimento. O uso da política tributária como um instrumento de redistribuição é atacado também sob argumentos do possível impacto negativo que uma alta carga tributária teria sobre a atividade econômica, assim como, a possibilidade de fuga de capitais para países que oferecem condições mais generosas a indivíduos e corporações, como os chamados paraísos fiscais. Dentro dessa visão, a política tributária, para não introduzir distorções e incentivos negativos no sistema econômico, deveria se abster de objetivos distributivos, transferindo ao gasto público esta função clássica da política fiscal, atentando-se apenas em garantir uma arrecadação suficiente para garantir as obrigações essenciais dos Estados.

O bloqueio do debate sobre uma política tributária progressiva, dominado por poderosos grupos de interesse privados e corporativos, que impulsionaram o corte de impostos dos mais ricos e promoveram uma intensa desregulamentação dos mercados financeiros e de capitais globalmente, têm profundos impactos redistributivos e minam a capacidade do Estado de entregar serviços públicos de qualidade a população.

4.3.1 Mudanças no discurso do FMI

Mesmo considerando a dominância do discurso neoliberal, algumas mudanças significativas têm sido observadas. Proposições de políticas tributárias que foram relegadas a marginalidade devido ao movimento ideológico neoliberal ocorrido a partir dos anos 1980s, começam a ganhar relevância. Cabe ressaltar que o fenômeno do aumento da desigualdade de renda nos países tem aberto uma brecha dentro do discurso econômico hegemônico, que podemos observar ao analisar estudos realizados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI, ou IMF, acrônimo em inglês para o nome da instituição *International Monetary Fund*).

Em 2009, como reação a grave crise financeira global de 2008, o FMI iniciou a publicação de uma pesquisa de periodicidade semestral “*Fiscal Monitor*” com a finalidade de analisar recentes avanços na política fiscal global, realizar projeções fiscais para alguns países e sugerir políticas que garantam a sustentabilidade das finanças públicas.

Em 2017, o foco do “*Fiscal Monitor*” publicado em outubro (IMF, 2017), foi a desigualdade. Embora afirme que a desigualdade ao nível global e em alguns países tem sido reduzida nas últimas três décadas, pelo forte crescimento econômico e do PIB *per capita* em alguns países emergentes, reconhece-se que a desigualdade tem aumentado, especialmente em países desenvolvidos, gerando reações contrárias ao avanço da globalização.

A principal mensagem do estudo (IMF, 2017, p. IX)³² que se faz relevante examinar, ressalta que excessivos níveis de desigualdade podem corroer a coesão social, levar a uma polarização política e em última análise diminuir o crescimento econômico. A política fiscal pode alcançar objetivos redistributivos – apoiando os governos a enfrentar os altos níveis de desigualdade – e ao mesmo tempo minimizar potenciais *trade-offs* entre eficiência e equidade. Para tanto, três proposições de políticas públicas seriam necessárias: (1) alíquotas tributárias no topo da distribuição de renda; (2) a introdução de uma renda universal básica e (3) gastos públicos em educação e saúde.

³² Trecho original em inglês: “(...) excessive levels of inequality can erode social cohesion, lead to political polarization, and ultimately lower economic growth, but whether inequality is excessive depends on country-specific factors, including the growth context in which inequality arises, along with societal preferences. This *Fiscal Monitor* focuses on how fiscal policy can help governments address high levels of inequality while minimizing potential trade-offs between efficiency and equity. This *Fiscal Monitor* discusses how fiscal policies can help achieve redistributive objectives. It focuses on three salient policy debates: tax rates at the top of the income distribution, the introduction of a universal basic income, and the role of public spending on education and health”.

Segundo o Fundo (IMF, 2017, p. 6), o papel do crescimento econômico para a redução da pobreza é inegável entre os anos de 1985-2015. Entretanto, “*análises de regressão realizadas entre países falharam em claramente identificar políticas específicas que promovam crescimento ao mesmo tempo que reduzam a desigualdade (...)*”³³.

O crescimento econômico acentuado, especialmente nos países de “economia de mercado emergentes” no período de 20 anos entre 1988-2008, gerou mais desigualdade, beneficiando os percentis de renda mais elevados. Dentro desse grupo de países, o crescimento acentuado da renda *per capita* tem sido puxado por países como China e Índia, que embora tenha reduzido a pobreza, não foi capaz de evitar o aumento da desigualdade de renda, pela falta de políticas redistributivas efetivas.

Portanto, segundo o FMI, as políticas de promoção ao crescimento econômico, se não forem acompanhadas de políticas redistributivas baseadas em transferências governamentais e tributação progressiva, tendem a gerar concentração de renda. Além disso, assegura que “*não há evidências empíricas sólidas mostrando que a progressividade tenha sido prejudicial ao crescimento*” (IMF, 2017, p. 13)³⁴

Por fim, gostaríamos de destacar um último ponto. Segundo o Fundo (IMF, 2017, p. 1), “*(...) o crescimento da desigualdade nas economias desenvolvidas, aliado com a insegurança no trabalho e a estagnação da renda real de um segmento da população tem provocado uma crescente reação pública contrária a globalização*”³⁵. Podemos observar que esses efeitos das reformas neoliberais implementadas nas últimas quatro décadas, tem contribuído para o crescimento da extrema direita em diversos países do mundo, que pode ser identificada como um forte discurso nacionalista e contrário à globalização.

Ainda em 2017, a equipe do FMI publicou um estudo para a reunião dos líderes dos países do G20 em Hamburgo intitulada “*Fostering Inclusive Growth*” (IMF, 2017-A), onde apresenta vários dados e recomendações em relação a diminuição da desigualdade, afirmando que “*embora alguma desigualdade faça parte da economia de*

³³ Trecho original em inglês: *However, cross-country regression analysis fails to clearly identify specific policies that promote growth while reducing inequality (...).*

³⁴ Trecho original em inglês: *There is no strong empirical evidence showing that progressivity has been harmful for growth.*

³⁵ Trecho original em inglês: *(...) the rising inequality in advanced economies, in conjunction with job insecurity and stagnating real incomes for a segment of the population, has led to growing public backlash against globalization.*

mercado, uma alta e persistente desigualdade pode debilitar a sustentabilidade do próprio crescimento” (IMF, 2017-A, p. 5)³⁶.

A nota sugere ainda um conjunto de políticas que poderiam reduzir os *trade-offs* entre crescimento e desigualdade nos países de economias avançadas, como: “políticas fiscais bem formuladas com mais ênfase em impostos progressivos; melhor direcionamento de redes de proteção social; e redução dos gastos tributários” (IMF, 2017-A, p. 6)³⁷.

Em 2018, o FMI publicou uma proposta de procedimento interno a ser adotada pelo Fundo com o título “*How to Operationalize Inequality Issues in Country Work*”, onde afirma que “o interesse em questões distributivas e desigualdade tem crescido entre os estados membros do Fundo, aumentando a demanda para que o FMI se engaje nessas áreas” (IMF, 2018, p.2).

Nesse sentido, o Fundo tem buscado incorporar a dimensão da desigualdade em sua sistemática de supervisão que realiza entre os países membros. Esse processo é consagrado pelo artigo IV de seu estatuto, onde periodicamente uma equipe do FMI visita um país onde coleta informações financeiras e econômicas, através da realização de diversas reuniões com o governo, com o intuito de gerar um relatório com recomendações de políticas sobre a “saúde econômica e fiscal” do país, a partir da perspectiva da sua trajetória de crescimento, do equilíbrio e solidez fiscal e no âmbito macroeconômico.

Cabe apontar que as publicações citadas (IMF 2017, 2017-A e 2018) foram produzidas pela equipe do Fundo e não necessariamente expressariam as opiniões de seus diretores executivos e das autoridades governamentais dos países membros. Assim, nos parece que o impulso para as mudanças em curso no FMI – em incorporar a dimensão da desigualdade em suas análises econômicas - tem surgido de sua equipe técnica a partir da progressiva alteração da narrativa global provocada pelo indiscutível aumento das desigualdades nos países, como veremos abaixo.

³⁶ Trecho original em inglês: “*While some inequality is integral to a market economy, high and persistent inequality can undermine the sustainability of growth itself.*”

³⁷ Trecho original em inglês: “*well-designed fiscal policy with more reliance on progressive taxes, better targeting social safety nets, and reducing tax expenditures (...)*”

4.4 PARA ONDE CAMINHA O DEBATE GLOBAL

Optamos por destacar as mudanças observadas nas práticas do FMI em sua análise da política econômica e fiscal, por ser a principal instituição financeira multilateral, sempre criticada – especialmente pelos países do sul global – por receitar (e alguns casos impor) rígidas medidas de austeridade fiscal aos países devedores de empréstimos financeiros concedidos pelo Fundo.

Não podemos esquecer, contudo, que o FMI faz parte de um “ecossistema global de *accountability* fiscal” e é influenciado e colabora com outras instituições. Nesse estudo de 2018, o Fundo indica o estabelecimento de colaboração com outras instituições para progressivamente incorporar novas metodologias de análise da desigualdade em seu trabalho com os países membros, em especial, com o Banco Mundial, a cooperação bilateral inglesa (FCDO) e com um instituto de pesquisa acadêmica da Universidade de Tulane, liderado pela acadêmica Nora Lustig, chamado *Commitment to Equity* (CEQ), que desenvolveu uma metodologia para avaliar o impacto da política fiscal (gastos e tributos) nos indicadores de desigualdade econômica e pobreza.³⁸

O FMI propõe ainda aos seus técnicos que colaborem com outras organizações que têm debatido o tema da desigualdade, como a OCDE, a Comissão Europeia, incluindo até mesmo sindicatos e organizações da sociedade civil (OSC). Essas últimas deveriam ser consultadas pelos técnicos do FMI no período em realizam sua visita aos países e na elaboração de recomendações de medidas direcionadas aos governos (IMF, 2018, p.17).

Cabe ressaltar que outras iniciativas internacionais têm sido criadas para debater a importância da tributação na geração de recursos orçamentários para o financiamento de políticas sociais e compromissos internacionais, como os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)³⁹, acordados no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU), que em seu objetivo 17.1 propõe “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.”

Algumas dessas iniciativas, financiadas pela cooperação internacional dos países desenvolvidos, são focadas no aumento da mobilização de recursos domésticos (pela expressão consagrada em inglês: *Domestic Resource Mobilization - DRM*), como a *Addis*

³⁸ Disponível em: <<https://commitmenttoequity.org/>>, acesso em 22 jun. 2025.

³⁹ Que pode ser consultado em: <<https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/17>>, acesso em 22 jun. 2025.

*Tax Initiative (ATI)*⁴⁰ e a *Platform for Collaboration on Tax*⁴¹. Muito embora, o conceito de DRM pode ser considerado um avanço no debate internacional sobre a política fiscal, consignando a importância da política tributária para o alcance de metas de desenvolvimento sustentáveis, a questão redistributiva não tem sido enfatizada nesses espaços.

Por outro lado, a questão redistributiva tem sido o centro da agenda de dezenas de organizações não-governamentais (ONGs) e redes de sociedade civil nacionais e internacionais. Algumas iniciativas destacam a regressividade dos sistemas tributários nacionais, os benefícios tributários, os paraísos fiscais, a evasão de impostos e a falta de regulamentação e controle dos fluxos financeiros internacionais, especialmente de grandes corporações e indivíduos muito ricos. Alguns exemplos, *Global Alliance for Tax Justice (GATJ)*⁴², *Tax Justice Network (TJN)*⁴³, *Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy, and Learning (Lateral)*⁴⁴ e diversos estudos e campanhas desenvolvidas pela Oxfam⁴⁵.

No Brasil, dezenas de OSCs há anos promovem esse debate na esfera pública. Desde 2018, o Instituto de Estudos Socioeconômicos monitora os subsídios federais aos combustíveis fósseis (INESC, 2023). A Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO) desenvolveu um “privilegiômetro” tributário com o montante dos benefícios fiscais concedidos no Brasil. Segundo a UNAFISCO⁴⁶:

Privilégios tributários são espécies de incentivos e benefícios concedidos às empresas. A característica essencial desses privilégios é não trazer, na prática, qualquer retorno em desenvolvimento econômico (geração de emprego e renda), e assim, não contribuir para a diminuição das desigualdades no País.

A Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco, 2020, p. 5), com apoio da Oxfam Brasil e do Coletivo de Advocacia em Direitos Humanos, protocolou em março de 2020 no STF, uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), que questionou a regressividade do sistema tributário brasileiro, e solicitou ao

⁴⁰ Disponível em: <<https://www.addistaxinitiative.net/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴¹ Essa plataforma é uma iniciativa do FMI, Banco Mundial, OCDE e ONU. Para saber mais, ela está disponível em: <<https://www.tax-platform.org/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴² Disponível em: <<https://globaltaxjustice.org/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴³ Disponível em: <<https://taxjustice.net/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴⁴ Disponível em: <<https://internationalbudget.org/the-latin-america-tax-expenditure-research-advocacy-and-learning-project/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴⁵ Disponível em: <<<https://www.oxfam.org/en/what-we-do/issues/extreme-inequality-and-essential-services>>; <<https://www.oxfam.org.uk/get-involved/campaign-with-oxfam/fight-inequality/tax-the-rich/>>; <<https://oxfam.se/en/tax-the-rich/>>, acesso em 22 jun. 2025.

⁴⁶ Disponível em: <<https://privilegiometrotributario.org.br/>>, acesso em 22 jun. 2025.

Supremo Tribunal Nacional que “realize uma reavaliação das renúncias e desonerações tributárias concedidas, para medir seu impacto na regressividade e sua eficiência no estímulo aos respectivos setores produtivos”.

Em setembro, a Conferência Nacional dos Bispos do Brasil (CNBB), entrou com um pedido para ser “*amicus curiae*” nessa ação. Segundo Dom Walmor Oliveira de Azevedo (CNBB, 2020), arcebispo de Belo Horizonte “É preciso mudar o sistema tributário, superando dinâmicas que acentuam a desigualdade e ferem a dignidade humana. Trabalhar para essa mudança é compromisso cidadão e, especialmente, dever cristão (...)”.

Em todos esses espaços autônomos de sociedade civil, há uma profícua interação entre acadêmicos estudiosos da desigualdade de renda, ONGs, sindicatos e a formação de redes de organizações nacionais e internacionais. Um verdadeiro movimento de ativismo global baseado em novas evidências empíricas e que luta pela justiça tributária, o qual tem influenciado governos e organizações multilaterais.

Podemos citar três processos de cooperação intergovernamental regional e global com relação a política tributária. O primeiro deles é a Plataforma Regional de Cooperação Tributária para América Latina e o Caribe, que foi acordada em 27 de julho de 2023, durante a Primeira Cúpula Latino-americana e do Caribe para uma tributação global, incluyente, sustentável e equitativa, que foi convocada pelos governos do Brasil, Chile e Colômbia e que teve a presença de 16 países da região.

Foi decidido pelos países da região que a secretaria técnica da Plataforma ficaria a cargo da CEPAL (Comissão Econômica para América Latina e o Caribe das Nações Unidas) a qual deveria preparar um plano de trabalho para priorizar os eixos temáticos mais proeminentes dessa agenda, que foram definidos pelo grupo de países, a saber: (1) a progressividade do sistema tributário; (2) benefícios tributários; (3) tributação ambiental; (4) tributação digital e novas formas de trabalho.

No mesmo ano, em 22 de dezembro, a Assembleia Geral das Nações Unidas aprovou a Resolução nº 78/230, que estabeleceu um Comitê Intergovernamental para elaborar os termos de referência de uma Convenção-Quadro sobre Cooperação Tributária Internacional e seus protocolos (UNFCITC, pela sigla em inglês), que considere, em especial, as necessidades, recursos e capacidades dos países em desenvolvimento (artigo 6º). Um Comitê de negociação foi formado tendo na presidência um representante do Egito. O prazo para a conclusão dos trabalhos é o ano de 2027.

Os Termos de referência para a Convenção (United Nations, A/AC.298/2, 2025) foram aprovados pelo Comitê, estabelecendo, entre outros temas prioritários, mecanismos para a cooperação tributária internacional e resolução de conflitos, tributação da economia digital e combate a evasão e a fraude fiscais de indivíduos ultrarricos (*high-net-worth individuals*).

Por último, durante as reuniões do G20 (Grupo dos Vinte), em 2024, quando o Brasil assumiu a presidência, o tema da tributação progressiva para redução das desigualdades foi um dos destaques da declaração final dos líderes. Previamente a Cúpula dos chefes de Estados do G20 realizada nos dias 18 e 19 de novembro de 2024, os Ministros de Finanças do grupo se reuniram e acordaram uma “Declaração Ministerial do G20 sobre a cooperação tributária internacional”, onde declaram apoio ao processo de negociação da Convenção da ONU (UNFCITC), entre outros temas tributários, que foram incluídos na declaração final dos líderes, nesses termos:

19.Nós endossamos a Declaração Ministerial do G20 do Rio de Janeiro sobre Cooperação Tributária Internacional. A tributação progressiva é uma das principais ferramentas para reduzir as desigualdades internas, fortalecer a sustentabilidade fiscal, promover a consolidação orçamentária, promover crescimento forte, sustentável, equilibrado e inclusivo e facilitar a realização dos ODS. (...)

20.Com total respeito à soberania tributária, nós procuraremos nos envolver cooperativamente para garantir que indivíduos de patrimônio líquido ultra-alto sejam efetivamente tributados. (...)

Essa mudança observada no mainstream do pensamento econômico mundial e na agenda de organizações multilaterais é muito significativa e pode produzir uma maior abertura na agenda pública para o aumento da progressividade do sistema tributário, como forma de arrecadar mais recursos em alinhamento com a efetivação dos ODS, a fim de reduzir a desigualdade de renda e garantir o equilíbrio fiscal.

Os principais pontos dessa agenda elaborados por OSCs e acadêmicos são evidentes: (i) tributar de forma progressiva a renda e riqueza; (ii) fim das isenções e alíquotas diferenciadas para os rendimentos do capital; (iii) combater a evasão e elisão fiscal de empresas transnacionais e indivíduos; (iv) taxar o patrimônio líquido de milionários e bilionários, tributação da economia digital; (v) eliminar benefícios tributários que geram privilégios fiscais.

Optamos por realizar um mergulho no tema da tributação e desigualdade, como uma introdução ao debate sobre os benefícios tributários, por algumas razões. Em primeiro lugar para desmistificar a noção de que o principal objetivo da política fiscal (a

maneira como o governo arrecada e gasta os recursos públicos) deveria ser pautado pela austeridade fiscal e pelo controle dos gastos. Há diversas opções de políticas públicas fiscais que podem ser adotadas pelos governos. Como verificamos acima, especialmente a forma como o governo arrecada seus tributos possui um significativo elemento redistributivo. Com as reformas neoliberais implementadas nos países desenvolvidos, a partir no final dos anos 1970, através do corte de impostos, concessão de isenções e diminuição da progressividade de impostos sobre a renda e riqueza, observamos uma concentração da riqueza e poder nas mãos de poucos indivíduos e corporações, debilitando regimes democráticos e gerando narrativas que bloqueiam o avanço de uma agenda redistributiva.

Em segundo lugar, a análise das políticas de benefícios tributários apenas por uma abordagem técnica e econômica, pode encobrir aspectos centrais dessa matéria, como a questão da desigualdade, do privilégio, do poder e dos grupos de interesse cujas narrativas são capazes de enviesar o entendimento da questão. Esse é um debate político que deve ser abordado a partir de uma perspectiva de economia política.

Por último, a evolução do debate acadêmico e público sobre a tributação e desigualdade pode ter tido o potencial de afetar a abordagem do TCU sobre o controle dos benefícios tributários.

Uma das proposições da presente pesquisa é que a progressiva mudança no debate público internacional e nacional pode ter influenciado a atuação do TCU nesses últimos anos. Observa-se um deslocamento da ênfase exclusiva na redução de gastos para uma maior atenção ao aumento da tributação ou à redução dos benefícios fiscais.

Pode-se ressaltar que a LRF concedeu ferramentas ao TCU ao estabelecer critérios para a concessão de benefícios tributários que deveriam ser observados pelo Tribunal em seu papel de fiscal do equilíbrio fiscal propugnado pela Lei.

Nesse sentido, faz-se necessário entender o que seriam os benefícios tributários, como eles são regulados pela nossa legislação e qual é o montante dos benefícios instituídos no Brasil. Essa é a prerrogativa de discussão que engloba o próximo capítulo.

CAPÍTULO 5 –BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Este capítulo se dedica a explorar a complexa dinâmica dos benefícios tributários no Brasil. Iniciamos com uma análise da relevância do debate sobre as políticas de benefícios fiscais, situando-a no centro das discussões sobre justiça fiscal. Em seguida, dedicamos uma seção à conceituação de benefícios tributários, gastos tributários, renúncias fiscais e desonerações, com foco no seu marco legal, tanto no contexto internacional – que preconiza os aspectos de transparência, processo decisório e avaliação – quanto no Brasil.

Neste capítulo serão apresentados dados sobre a evolução e o montante dos benefícios tributários federais no Brasil no período de 2011 a 2022, com a finalidade de discorrer sobre esta linha de análise a partir de uma base empírica, para o desenvolvimento das reflexões propostas.

5.1 A RELEVÂNCIA DO DEBATE SOBRE A POLÍTICA DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Em abril de 2017, sete meses após o controverso processo de *impeachment*, em entrevista para o jornal New York Times a ex-presidente Dilma Rousseff foi indagada: “se pudesse voltar no tempo, o que teria feito de diferente?” (Londoño, 2017). Sua primeira resposta foi:

uma coisa que eu não teria feito seria aprovar abrangentes reduções de impostos. Fiz isso com base na crença de que as empresas investiriam mais e gerariam-se mais empregos. Mas não foi o que aconteceu: as empresas aumentaram seus lucros sem investir mais.

Entre 2011 e 2016, a política de incentivos fiscais ganhou centralidade na política econômica do governo de Dilma Rousseff. Para alguns analistas, entre esses se destaca a avaliação de Carvalho (2018), essa foi uma das causas da crise econômica que abateu o país no final do seu mandato, contribuindo para a queda da arrecadação e a deterioração das contas públicas.

Seu sucessor, o vice-presidente Michel Temer, propôs e aprovou duas medidas fiscais emblemáticas ao longo de aproximadamente dezesseis meses como presidente da república. De um lado, sua atuação no cargo ampliou o regime aduaneiro especial para a

indústria do petróleo e gás (Repetro)⁴⁷ por meio da Medida Provisória nº 795 de 2017, também conhecida como a “MP do trilhão”, que foi transformada na Lei nº 13.586 de 2017. Essa alcunha se deu em razão do montante da renúncia tributária estimada dentro do período de vigência do novo regime tributário, que foi ampliado até 2040.

Por outro lado, em 2016, o governo Temer aprovou uma severa medida de limitação do gasto público, com grandes impactos para o financiamento futuro das políticas públicas no país. Temer, enquanto vice-presidente em exercício, propôs uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 241 de 2016), que ficou conhecida como “teto de gastos”, que foi enviada ao Congresso Nacional em 15 de junho, na qual em sua exposição de motivos ao Congresso, afirma que (grifo nosso):

- esse instrumento visa reverter, no horizonte de médio e longo prazo, o quadro de agudo desequilíbrio fiscal em que nos últimos anos foi colocado o Governo Federal;
- faz-se necessária mudança de rumos nas contas públicas, para que o País consiga, com a maior brevidade possível, restabelecer a confiança na sustentabilidade dos gastos e da dívida pública;
- esse instrumento é essencial para recolocar a economia em trajetória de crescimento, com geração de renda e empregos;
- ações para dar sustentabilidade às despesas públicas não são um fim em si mesmas, mas o único caminho para a recuperação da confiança, que se traduzirá na volta do crescimento;
- a raiz do problema fiscal do Governo Federal está no crescimento acelerado da despesa pública primária.
- nos últimos anos, aumentaram-se gastos presentes e futuros, em diversas políticas públicas, sem levar em conta as restrições naturais impostas pela capacidade de crescimento da economia, ou seja, pelo crescimento da receita.

A PEC foi aprovada em 15 de dezembro de 2016 e se transformou na Emenda Constitucional (EC) nº 95. Esta emenda definiu limites individualizados para o aumento das despesas primárias de cada poder da União, durante um período de 20 anos, cujo crescimento deveria ser apenas em termos nominais, de acordo com a variação da inflação medida pelo IPCA. Segundo Chernavsky (2022, p. 236), o teto de gastos:

congelou em termos reais essas despesas, independentemente do crescimento da arrecadação tributária, do PIB do país, da população e de suas necessidades. Na prática, isso leva à redução das despesas primárias em relação ao PIB e à população, que continuam a crescer. Ou seja, incorpora um projeto político de redução progressiva do tamanho do Estado.

⁴⁷ Regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural

Cabe ressaltar que essa nova regra fiscal voltada a limitação da despesa se sobrepôs as demais regras fiscais estabelecidas pela Constituição Federal e pela LRF, criando rigidez e disfuncionalidades adicionais à gestão da política fiscal.

Como argumentamos no capítulo 3, o equilíbrio fiscal pode ser atingido por dois caminhos: (1) diminuição e maior eficiência do gasto e do investimento público; (2) aumento da arrecadação. Uma outra forma de aumentar a arrecadação – para além da criação de tributos e aumento de alíquotas – seria pela redução dos benefícios tributários. Nesse sentido, resgatando o contexto acima, é contraditório que apenas um ano após a aprovação do teto de gastos ocorra a renovação de uma renúncia de receitas vultuosas destinada ao setor de petróleo e gás.

A exposição de motivos da MP nº 795 de 2017 que ampliou o Repetro é nebulosa, contudo, dispõe que o seu objetivo seria:

aprimorar a legislação tributária aplicada às empresas do setor de petróleo estabelecendo regras claras de tributação, dando segurança jurídica às empresas e à Administração Tributária e incentivando os investimentos na indústria petrolífera no Brasil (grifo nosso).

Para além de gerar significativos impactos de longo prazo nas receitas e despesas públicas essas duas medidas emblemáticas representam a consolidação de um determinado projeto de política fiscal. De um lado, ampliou-se a renúncia de receitas públicas para grupos empresariais específicos, por outro lado foi proposta uma drástica limitação constitucional sobre o gasto público, comprometendo a capacidade do governo federal de investir nas políticas sociais. As consequências em relação aos aspectos redistributivos das políticas públicas são evidentes.

A narrativa dominante construída no período, e que serviu de referencial para a política fiscal, consiste que os gastos públicos deveriam ser limitados e o governo deveria conceder benefícios tributários para as empresas. Isso facilitaria o investimento privado, induzindo a geração de empregos e o crescimento econômico. Contudo, o crescimento econômico desde então tem sido tímido ou até mesmo negativo.

Essa visão da política econômica é sustentada por uma lógica da austeridade, que segundo Dweck, Rossi e Arantes (2018, p 16) pressupõe:

diante de uma desaceleração econômica e de um aumento da dívida pública, o governo deve realizar um ajuste fiscal, preferencialmente com corte de gastos públicos em detrimento de aumento de impostos. Esse ajuste teria efeitos positivos sobre o crescimento econômico ao melhorar a confiança dos agentes na economia

Os autores afirmam que o aumento da confiança e os seus efeitos benéficos para o crescimento econômico seriam um mito e as pesquisas empíricas que lhe davam sustentação são questionáveis. Todavia, o debate público dominante sobre a política fiscal no Brasil tem se dado em torno da restrição do gasto público e da capacidade do Estado de implementar políticas públicas universais e de qualidade.

A Constituição Federal (CF) de 1988 estabelece uma estrutura de descentralização tributária e de competências federativas na prestação do serviço público. Contudo, o necessário aumento do investimento público para permitir a efetivação dos direitos previstos na CF não foi acompanhado de uma arrecadação tributária à altura, a partir de um sistema tributário progressivo com ênfase nos tributos diretos.

Ademais, benefícios tributários têm sido criados a partir da promessa de geração de emprego e renda por parte do setor privado ou para estimular ou compensar algum comportamento tomado pelo contribuinte. Essas promessas raramente são cumpridas ou avaliadas, restando apenas uma redução das receitas públicas.

Para além dos aspectos fiscais, a política tributária pode ser um instrumento fundamental para a redução ou aprofundamento das desigualdades econômicas. Contudo, o debate sobre o seu potencial redistributivo foi colocado em segundo plano e desestimulado – desde os anos 1980 - por uma narrativa neoliberal, que aponta para as ineficiências alocativas do Estado vis a vis a do mercado. Nesse sentido, o corte da carga de impostos ou a concessão de benefícios tributários seriam soluções para gerar mais crescimento econômico e empregos.

Instrumentos e princípios redistributivos como, a progressividade tributária, tributação da riqueza, cooperação internacional para a tributação de empresas transnacionais e redução dos privilégios tributários por meio de renúncias fiscais, apenas recentemente conseguiram transpassar o debate econômico dominante, contudo, sem provocarem mudanças significativas nas políticas públicas.

5.2 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS, GASTOS TRIBUTÁRIOS, RENÚNCIAS FISCAIS, DESONERAÇÕES: DO QUE ESTAMOS FALANDO? ASPECTOS CONCEITUAIS E MARCO LEGAL

O objetivo dessa seção é apresentar como o conceito de gasto tributário (*tax expenditure*) é entendido dentro do debate internacional, quais as principais abordagens analíticas para investigar essa questão e como esse tema aparece em nossa legislação e no vocabulário dos principais órgãos públicos federais que atuam no ecossistema de *accountability* fiscal, em especial, o TCU e a Receita Federal.

Não pretendemos aprofundar de forma demasiada as dimensões técnicas e conceituais desse instrumento de política fiscal. Nosso intuito é apresentar o debate com clareza e definir de forma operacional porque optamos por focar nossa pesquisa no conceito de benefícios tributários e qual seria a intenção dessa opção.

De forma sucinta, entende-se que os gastos tributários seriam gastos públicos indiretos, efetuados por meio do sistema tributário. É um instrumento de política fiscal utilizado pelos governos para promover objetivos de política econômica, social ou ambiental, por meio de benefícios tributários oferecidos para determinados contribuintes.

A especificidade desse instrumento consiste que o benefício não ocorre por meio de um gasto orçamentário direto, mas sim, pelo não pagamento de um imposto devido. Neste sentido, esses benefícios têm sido chamados de “gastos tributários” (*tax expenditures*) pela literatura acadêmica e por instituições financeiras multilaterais.

5.2.1 Os gastos tributários no debate internacional

Para delimitar melhor nosso objeto de estudo, trazemos abaixo uma sistematização das principais definições e elementos constitutivos do gasto tributário predominantes no debate internacional sobre o tema para, por fim analisar a legislação e as práticas existentes no Brasil.

As principais referências conceituais internacionais têm sido produzidas por instituições multilaterais, que estruturam o debate acadêmico e público sobre esse tema. Optamos por explorar as publicações de algumas instituições internacionais que abordam a questão, em especial se destacam: o Fundo Monetário Internacional (FMI); o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT); a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal); a Organização para a Cooperação e o

Desenvolvimento Econômico (OCDE); e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Para esta subseção, serão revisadas as definições e principais pontos presentes nas seguintes publicações: IMF (2007 e 2019); CIAT (2011); OECD (2004 e 2010); GAO (2012); Villela, Lemgruber e Jorratt (2010); Cepal/Oxfam (2019).

Os gastos tributários começaram a ser utilizados como instrumentos de política fiscal na Alemanha e nos Estados Unidos a partir da década de 1970. Segundo o Fundo Monetário Internacional (IMF, 2007, p. 115), os gastos tributários seriam

concessões ou exceções à estrutura tributária regular que reduziriam a arrecadação tributária, e que, em razão dos objetivos da política do governo, poderiam ser alcançados alternativamente por meio de um subsídio ou outros desembolsos diretos, sendo considerados equivalentes a uma despesa orçamentária.⁴⁸

Cabe ressaltar dois elementos dessa definição. O primeiro é que os gastos tributários (GT) podem ser comparáveis aos gastos orçamentários, sendo considerado um gasto indireto. Por conseguinte, eles podem ser classificados por função orçamentária e atender a objetivos de políticas públicas setoriais.

Um segundo elemento desse conceito é que o GT seria uma exceção ao regime tributário usual. Ou seja, para delimitá-lo é preciso, antes, definir qual seria o sistema tributário de referência a partir do qual um desvio foi incluído para beneficiar uma classe de contribuintes ou alguma atividade ou comportamento.

Esse aspecto da natureza do GT é ressaltado na definição apresentada pela OECD (2004, p.10):

Um gasto tributário pode ser definido como uma transferência de recursos públicos realizada através da redução das obrigações tributárias em relação a uma *base tributária de referência (benchmark tax)* e não através de uma despesa direta. Observa-se frequentemente que esta definição não tem conduzido à comparabilidade internacional dos gastos tributários, devido a divergências de opinião sobre qual seria essa *base tributária de referência (benchmark tax)*.⁴⁹

Isto significa que para identificar um gasto tributário é necessário encontrar o “sistema tributário de referência”. Contudo, essa base tributária normativa é passível de

⁴⁸ Trecho original em inglês: *Concessions or exemptions from a “normal” tax structure that reduce government revenue collection and that, because the government policy objectives could be achieved alternatively through a subsidy or other direct outlays, are regarded as equivalent to a budget expenditure.*

⁴⁹ Trecho original em inglês: *A tax expenditure can be defined as a transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by a direct expenditure. It has often been observed that this definition has not led to international comparability of tax expenditures, because of differences of opinion about the benchmark tax.*

interpretação. Definir que uma exceção ao regime tributário normal seja considerada como um gasto tributário (GT) seria um “*exercício de classificação*” (OECD, 2004, p.10 e 11), posto que diferentes opiniões sobre qual seria a base tributável podem ser encontradas entre contribuintes, técnicos, autoridades públicas e órgãos de controle. Deste modo, a categorização de uma desoneração tributária, como um gasto tributário, passa por um debate técnico e político, em certa medida, discricionário.

Na busca de uma solução para essa aparente falta de objetividade para a definição dos gastos tributários, a OCDE estabeleceu uma diretriz aos países membros, no sentido que “os gastos tributários devem ser identificados através da utilização de uma base tributária de referência, que não necessariamente precisam representar uma base tributária normativa. Essa referência deve ser compreensível e singular”⁵⁰ (OECD, 2004, p. 10).

A OCDE propõe uma certa flexibilização de uma visão rígida da utilização do sistema normativo tributário como o único parâmetro para a definição do Gasto Tributário. Contempla, portanto, o papel e as necessidades da administração tributária, que em última análise deve ser responsável por classificar, mensurar, dar publicidade, conceder o benefício, arrecadar e resolver os questionamentos dos contribuintes. No caso brasileiro, os parâmetros para a definição de um gasto tributário e a metodologia de cálculo de cada benefício é elaborada e divulgada pela Receita Federal. Na próxima seção analisaremos quais os parâmetros utilizados pela RFB e suas implicações.

Seguindo a nossa reflexão, os gastos tributários podem assumir diferentes formas. Algumas organizações internacionais estabelecem uma tipologia para os gastos tributários. No âmbito dos países, o Código Tributário ou outro instrumento legal elenca quais instrumentos fiscais podem ser utilizados para a concessão de um GT.

A partir de três referências centrais no debate internacional sobre o tema, a saber: IMF (2007, p. 64); *United States Government Accountability Office* (GAO, 2012, p. 5) e OECD (2010, p. 14), elencamos abaixo uma tipologia para os gastos tributários:

- Exonerações em relação com a base tributável (*exemptions*)
- Abatimentos e deduções, sobre a renda bruta do contribuinte (*allowances or deduction*)
- Créditos tributários, que reduzem a obrigação tributária (*tax credits*)

⁵⁰ Trecho original em inglês: *Tax expenditures should be identified by use of a benchmark tax. The benchmark does not necessarily need to represent the normative tax base. The benchmark should be comprehensive and unique.*

- Reduções de alíquotas, para uma classe de contribuinte ou para uma transação tributável (*tax rate reductions; rate relief; preferential tax rate*)
- Diferimentos de tributos: um atraso no pagamento de tributos ou uma antecipação de uma dedução, como a depreciação acelerada para investimento em capital fixo (*tax deferrals*)
- Exclusão (*exclusion*). Esse último tipo aparece apenas na GAO (2012, p.5) e que seria diferente da “*exemptions*” pois excluiria parte da renda do contribuinte que de outra maneira seria tributável, como as contribuições a planos de saúde realizados pelo empregador em nome do empregado.

As terminologias e suas traduções devem ser definidas de forma cuidadosa pois alguns conceitos e termos utilizados, muitas vezes como sinônimos, podem ter interpretações jurídicas, econômicas e políticas diferentes. Por exemplo, no Brasil, os termos “isenção” e “imunidade” tributária são institutos jurídicos do direito tributário brasileiro, que não são equiparados à tipologia apresentada acima.

Antes de analisarmos quais os conceitos e parâmetros são utilizados no Brasil, faz-se fundamental destacar três aspectos da política de gastos tributários, que têm sido abordados por diversas organizações internacionais especializadas no tema: transparência, processo decisório/governança e avaliação.

Os gastos tributários devem ser analisados como uma política pública, por conseguinte classificados como gastos públicos. Contudo, essa premissa nem sempre se concretiza na prática. A ausência de transparência, a deficiência na avaliação e as lacunas no processo decisório, comprometem as decisões sobre a criação de um gasto tributário e a racionalidade das decisões, que são tomadas sem uma adequada justificativa pública.

5.2.1.1 Transparência

A transparência das informações é essencial para o processo de tomada de decisão e o controle público dos gastos tributários (GT). Em razão de sua natureza, as informações sobre os gastos tributários tendem a ser menos transparentes do que informações sobre o gasto orçamentário direto. Isso ocorre por diferentes razões.

Primeiramente pelo desafio de os definir claramente, como exposto acima, fazendo com que algumas renúncias tributárias não sejam consideradas como GT, invisibilizando a mensuração de seu impacto na política fiscal.

Um segundo desafio com relação a transparência é a dificuldade de estimar a perda arrecadatória. Esse gasto é calculado pela diferença entre o tributo que deveria ser pago pelo contribuinte, de acordo com a legislação tributária vigente, e o montante do valor pago (ou não) após o benefício concedido.

Segundo o Fundo Monetário Internacional (IMF, 2007, p. 65):

A quantificação dos gastos tributários é particularmente complexa, exigindo a especificação de uma estrutura tributária de referência na ausência do gasto tributário e, em abordagens mais sofisticadas de quantificação, suposições sobre o impacto dos gastos tributários no comportamento dos contribuintes⁵¹.

Outro desafio é a falta de objetivos claros, metas, indicadores, prazos e a definição do órgão gestor do GT. Essas são informações básicas para a aprovação e monitoramento de qualquer política pública. A falta dessas informações, considerando-se o debate pela aprovação ou renovação do benefício, impacta a qualidade do debate legislativo e a posterior avaliação sobre o impacto da política aprovada. A falta de definição de parâmetros mínimos sobre os objetivos econômicos e sociais dos GT também reduz o papel de controle social de organizações da sociedade civil e da mídia sobre essa política pública, que passa a ser operada de forma indireta por meio do sistema tributário.

O último desafio com relação a transparência a ser destacado é a falta de relatórios periódicos sobre o conjunto de GT existentes, com estimativas atualizadas sobre a perda arrecadatória presente e futura. Ademais, os relatórios deveriam incluir a publicação de informações desagregadas sobre o número de GT, sua descrição, marco legal, tipo de medida, objetivos, beneficiários, fontes de dados e método utilizado para estimá-los (IMF 2019). Essas informações deveriam ser publicadas anualmente e integradas no debate legislativo sobre a proposta orçamentária do executivo, como sintetiza a OECD (2010): “é opinião generalizada que os gastos tributários devem ser apresentados no orçamento juntamente com os programas de gastos [diretos] com o mesmo objetivo”.

Entretanto, segundo dados produzidos pela *Open Budget Survey 2023*⁵², de um conjunto de 125 países pesquisados, entre os quais 67 países (54% do total) não publica anualmente nenhum tipo de informações sobre gastos tributários durante o debate legislativo da proposta orçamentária.

⁵¹ Trecho original em inglês: *The quantification of tax expenditures is particularly complex, requiring the specification of a benchmark tax structure in the absence of tax expenditures and, in more sophisticated approaches to quantification, assumptions about the behavioral impact of tax expenditures.*

⁵² Disponível para download em: <<https://internationalbudget.org/open-budget-survey/download>>, acesso em 22 jun. 2025.

Tabela 3. Resultados do *Open Budget Survey* (Inquérito sobre Orçamento Aberto), edição 2023, com relação ao indicador 45.

Indicador 45: A proposta de orçamento do executivo ou qualquer documento orçamentário de apoio apresentam informações sobre gastos tributários pelo menos para o ano fiscal? (As principais informações devem incluir uma declaração de finalidade ou uma fundamentação de política pública para cada gasto tributário, bem como os beneficiários visados e uma estimativa da perda de receitas).	
a. Sim, são apresentadas informações para além dos principais elementos relativamente a todos os gastos tributários.	12
b. Sim, são apresentadas as principais informações relativamente a todos os gastos tributários.	8
c. Sim, são apresentadas informações, mas são excluídos os principais elementos relativamente aos gastos tributários.	38
d. Não, não são apresentadas quaisquer informações sobre gastos tributários.	67
Total (países)	125

Fonte: elaboração própria a partir de dados da *Open Budget Survey* (OBS).

5.2.1.2 Processo decisório e governança

Diferentemente dos investimentos públicos, onde os ritos do processo orçamentário são estabelecidos pela Constituição Federal, não há um procedimento claro para as decisões sobre a política de gastos tributários. Embora a instituição de gastos tributários exija previsão legal, o processo decisório que os fundamenta tende a apresentar menor transparência em comparação com as decisões relativas à alocação direta de recursos orçamentários. Não há informações claras sobre quem decide, quem se beneficia e por que as decisões são tomadas de certa maneira.

O processo de apresentação da proposta, justificativa, debate e aprovação dos gastos tributários ocorre ao longo do ano por meio de variadas iniciativas normativas. Alguns GT são inseridos como apêndices (os chamados “jabutis”), em projetos de lei que dispõem sobre outras matérias, o que limita a possibilidade de um amplo debate sobre a matéria, que por sua vez abre espaço para a interferência de setores empresariais e privados que se beneficiariam de tais medidas.

Uma vez aprovados, não são expostos a um escrutínio permanente, sendo considerados como um direito constituído para determinados contribuintes ou atividades econômicas. Cabe ressaltar que cláusulas de caducidade nem sempre são estabelecidas. Assim, os GT “permanecem em vigor enquanto a legislação fiscal se mantiver inalterada

e, por conseguinte, não estão sujeitos ao mesmo grau de controle regular que as despesas efetivas” (IMF, 2007 p. 64)⁵³.

O processo de governança dos GT é disfuncional e reflete os desafios expostos nessa subseção. A falta de definição de parâmetros nítidos de políticas públicas (objetivos, beneficiários, metas, indicadores, prazos, órgão gestor, critérios de avaliação) gera uma falta de coordenação institucional para a sua gestão, monitoramento e avaliação. Essa disfuncionalidade enfraquece a *accountability* desse instrumento fiscal (Renzio, 2021).

5.2.1.3 Avaliação

Ressalta-se que as decisões sobre benefícios tributários possuem uma dimensão distributiva. Tendem a ser regressivos porque beneficiem quem tem ganho econômico tributável e, além disso, possuem impactos sobre a atividade econômica, pois incentivam certos setores em detrimento de outros. Como uma política pública de gasto direto, os benefícios tributários devem seguir o ciclo de uma política pública que inclui avaliações periódicas, o que não ocorre com frequência. Por exemplo, “os estudos que incluem uma análise de custo-benefício são muito escassos nos países da América Latina e Caribe” (Cepal/Oxfam, 2019, p. 46).

Alguns GT possuem cláusulas de caducidade, que possibilitariam fixar um período onde seria possível planejar um processo de monitoramento e avaliação, para, por fim, produzir informações para a decisão legislativa de renovação, revisão ou eliminação da política, contudo, raramente isso é feito.

Há distintas abordagens possíveis para a avaliação dos gastos tributários. Em relação à equidade, deve-se avaliar quem está sendo beneficiado pela política, se ela proporciona mais benefícios para a população de mais alta ou baixa renda, contribuindo assim para uma maior regressividade ou progressividade do sistema tributário. Para avaliação da eficácia e efetividade é importante considerar o custo da perda arrecadatória, além de outros custos administrativos e fiscais associados vis a vis aos resultados sociais e econômicos previstos. Deve-se também avaliar se haveria outra política pública para atingir os mesmos objetivos propostos por um determinado gasto tributário que poderia ser mais eficiente e transparente.

⁵³ Trecho original em inglês: *they remain in effect as long as the tax law is unchanged, and are therefore not subject to the same regular degree of scrutiny as actual expenditure.*

Villela, Lemgruber e Jorratt (2010) afirmam que os gastos tributários afetam negativamente o orçamento público e as políticas tributárias, assim como a transparência, eficiência e igualdade da política fiscal. Como agravante, os governos não têm feito avaliações sobre os benefícios resultantes dessas políticas, dificultando mensurar os seus reais impactos.

A existência de grupos de interesse privados que se beneficiam da política de GT, aliado a invisibilidade, a falta de transparência e o controle social sobre o tema, interpõem-se barreiras adicionais à avaliação de seus impactos.

Alguns parâmetros para a realização de avaliação de uma política de GT é oferecido pela Cepal/Oxfam (2019, p. 46):

Em primeiro lugar, deve-se verificar se há uma razão de eficiência econômica, justiça distributiva ou qualquer outro motivo que justifique uma intervenção estatal excepcional. Em seguida, deve-se verificar se o benefício tributário é eficaz e eficiente [análise custo-benefício] para atingir o objetivo e se não há instrumentos alternativos para atingi-lo de uma maneira melhor. Além disso, a relevância dos incentivos tributários deve ser avaliada caso a caso e revisada periodicamente à luz de possíveis mudanças no contexto.

Como isso dificilmente ocorre, GT estabelecidos sem prazos de caducidade ou por prazos muito longos seguem beneficiando setores econômicos e classes de contribuintes por décadas, sem que haja uma coerente justificativa pública para sua manutenção.

Apresentamos acima uma síntese do consenso internacional existente sobre a definição dos GT, suas diferentes formas e os principais desafios. Examinaremos a seguir a legislação e as práticas existentes no Brasil.

5.2.2 Conceitos e parâmetros utilizados no Brasil para a definição dos benefícios tributários e suas implicações

Embora os conceitos e as boas práticas recomendadas por organizações internacionais multilaterais balizem o debate sobre os gastos tributários no Brasil, verificam-se algumas especificidades que escapam aos postulados internacionais.

Inicialmente, cabe dizer que nem todos os benefícios fiscais instituídos pelo governo brasileiro são considerados como gastos tributários. Ademais, essa terminologia não aparece na legislação que dispõe sobre os benefícios tributários no Brasil. Para definirmos esses conceitos, faz-se necessário observar como a legislação brasileira os

apresenta e qual a interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil (RFB), o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO) e o Tribunal de Contas da União.

Iniciamos nosso exame com o parágrafo 6º, do artigo 165 da Constituição Federal, que estabelece uma obrigação de transparência ao poder executivo (nos três níveis federativos). O projeto de lei orçamentária anual deve estar acompanhado de um “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. A LRF acrescenta ainda, “bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado” (art. 5º, inciso II).

Para atender a essa exigência, a RFB produz anualmente um “Demonstrativo dos Gastos Tributários (DGT)”. De outro lado, desde 2017, o Ministério da Fazenda publica um relatório chamado “Orçamento de Subsídios da União”, onde consolida o total de subsídios da União (benefícios creditícios, financeiros e tributários) em um único documento. A sétima edição desse relatório, publicada em 2023, foi produzida pelo MPO.

Não pretendemos realizar uma ampla discussão conceitual e jurídica sobre as diversas terminologias utilizadas pela legislação sobre os benefícios fiscais. Contudo, apresentaremos algumas definições necessárias para o entendimento da questão e para definir o conceito operacional que utilizaremos nessa tese.

A Constituição Federal menciona cinco termos no parágrafo citado acima: isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios. Alguns deles são institutos jurídicos definidos na legislação tributária (CTN), enquanto outros são expressões linguísticas passíveis de interpretações. A saber:

- **Isenção:** hipótese de exclusão do crédito tributário prevista no CTN (art. 175). Ou seja, muito embora tenha ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, há uma lei vigente que dispensa o pagamento do tributo. Um instituto correlato é a **Imunidade** tributária, que é uma limitação constitucional a instituição de impostos sobre determinadas pessoas jurídicas e atividades (CF, art. 150, inciso VI).
- **Anistia:** outra hipótese de exclusão do crédito tributário prevista no CTN (art. 175 e 180). A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Ou seja, abrange a exclusão de penalidades aplicadas decorrentes de infração da legislação tributária.
- **Remissão:** hipótese de extinção do crédito tributário constituído, que ocorre após o lançamento do tributo pela administração tributária e a identificação do sujeito

passivo responsável pelo pagamento (CTN, art. 156). É o perdão da dívida tributária, que pode ser total ou parcial.

- **Subsídio:** Uma definição do termo pode ser encontrada na publicação “Orçamento de subsídios da União” do MPO (2023, p. 09):

Subsídio é um instrumento de política pública que visa reduzir o preço ao consumidor ou o custo ao produtor. Na União, há subsídios tanto no lado da despesa (subsídios ou benefícios financeiros e creditícios), quanto no lado da receita (subsídios ou benefícios tributários).

Sob a ótica macroeconômica, subsídio governamental constitui assistência de natureza financeira, creditícia ou tributária, que visa fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado, ou ainda, reduzir desigualdades sociais e regionais.

- **Benefício:** sinônimo de subsídio. Tanto o MPO, como o TCU utilizam esses termos como sinônimos. Não há nenhuma definição normativa para esses termos, os quais também aparecem de forma intercambiável na Constituição Federal e na LRF. Outra expressão utilizada na legislação, que podemos considerar como sinônimo de benefício ou subsídio, é o termo incentivo.

O parágrafo 6º, do artigo 165 da CF estabelece ainda três naturezas de subsídios/benefícios instituídos pelo poder executivo: tributária, financeira e creditícia. Assim, quando falamos de subsídios/benefícios fiscais, englobamos essas três modalidades de subsídios/benefícios. A partir de agora, passaremos a utilizar a expressão benefício, ao invés de subsídio, muito embora elas possam ser intercambiáveis.

Um ponto a ser ressaltado na definição de subsídios acima, é que os benefícios financeiros e creditícios ocorrem do lado da despesa, enquanto os benefícios tributários ocorrem do lado da receita pública. Muito embora esse não seja nosso objeto de estudo, faz-se relevante definir as duas outras modalidades de benefícios. Assim, os benefícios financeiros:

se referem a desembolsos efetivos realizados por meio de subvenções econômicas⁵⁴, assim como assunção de dívidas pela União (...) Subvenções econômicas podem ocorrer sob a forma de equalizações de juros, como o (...) Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf), e de preços, como o Programa Garantia e

⁵⁴ De acordo com o parágrafo 3º do art. 12, da Lei 4320 de 1964, “Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários (...) e a Subvenção a Consumidores de Energia Elétrica da Subclasse Baixa Renda. MPO (2023, p. 10).

Por outro lado, os benefícios creditícios “se materializam por recursos da União alocados a fundos, programas ou concessões de crédito, operacionalizados sob condições financeiras que pressupõem taxa de retorno diferenciada, em geral, inferior ao custo de captação do governo federal.” MPO (2023, p. 10). Exemplos de benefícios creditícios são o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES) e empréstimos realizados pela União ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Com relação aos benefícios tributários, dentro do ecossistema de *accountability* fiscal, a Receita Federal, como administração tributária, tem um papel central na gestão dos mesmos. Ademais, desde o debate legislativo, quando estima a perda arrecadatória da medida, passando pela sua aprovação, quando define o enquadramento do benefício como Gasto Tributário, o parecer da Receita Federal estabelece um marco inicial para a incorporação desse benefício ou renúncia no sistema tributário nacional.

No caso da definição do benefício aprovado como um GT, a RFB passa a acompanhá-lo por meio dos Demonstrativos anuais dos Gastos Tributários. Se o benefício tributário aprovado não for considerado como um GT, ele apenas é classificado como uma desoneração instituída. Para a Receita Federal esse termo englobaria os GT, assim como, outras desonerações aprovadas que não foram classificadas como GT.

Para além da publicação do Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT), anualmente, a RFB publica uma planilha com todas as desonerações aprovadas no ano anterior. O tipo e a qualidade das informações contidas no documento variaram ao longo dos anos (2010 a 2024). O último documento consultado referente ao ano de 2024, contém informações sobre o ato normativo que a criou, a data, uma descrição da renúncia, para quais tributos, o prazo de vigência, estimativa do montante renunciado para o ano fiscal e os próximos 3 anos, medidas de compensação (se houver), fonte, observações e se a desoneração é considerada como um gasto tributário.

Na prática, todas as “outras desonerações” não consideradas como um GT, deixam de ser contabilizadas ao longo dos anos, tornando-se invisíveis no debate público.

Para a Receita Federal, portanto, os benefícios tributários seriam considerados como gastos tributários e possuiriam a seguinte definição (Ministério da Economia, 2020, p. 7):

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

Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

A Receita Federal possui uma publicação, que está em sua terceira versão (Ministério da Economia, 2020), a qual define o conceito de GT, o que seria o sistema tributário de referência de forma ampla e qual seria o sistema tributário de referência para cada tributo federal (impostos e contribuições sociais, previdenciárias e especiais), cuja base de incidência é a renda ou o consumo. Cabe ressaltar, que no Brasil, todos os impostos cuja base de incidência é o patrimônio (IPVA, ITCMD, IPTU e ITBI), com exceção do ITR, são de competência de estados e municípios.

Na seção anterior, havíamos delineado as bases internacionais desse debate, com as quais a RFB tem dialogado. A Receita cita, por exemplo, consensos e estudos da OCDE, BID, CIAT e FMI em sua publicação.

O principal elemento para a Receita Federal considerar uma desoneração tributária como gasto tributário é a sua configuração como um desvio ou exceção ao sistema tributário de referência. O que seria, portanto, essa referência para a RFB e como essa exceção pode ser determinada?

Segundo a RFB, existiriam:

três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: **conceitual**, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; **legal**, no qual a lei é que define a base imponible; e do **subsídio análogo**, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto. (Ministério da Economia, 2020, p.8).

Segundo a RFB, o Brasil adotou o enfoque legal, ou seja, o sistema tributário de referência é estabelecido pelas normas tributárias vigentes, seus princípios e interpretações doutrinárias. Isso significa que um conjunto de normas jurídicas de vários níveis hierárquicos, começando pela Constituição Federal. A CF estabelece os princípios gerais do sistema tributário nacional, limitações ao poder de tributar, a competência tributária da União, estados e municípios e uma lista de tributos que cada ente federativo pode instituir.

Outra norma estruturante é o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 1966, que dispõe sobre as normas gerais de direito tributário, estabelecendo entre outras coisas, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo para a maioria dos tributos existentes antes do advento da Constituição de 1988. Por exemplo, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (do capital ou do trabalho) e de proventos de qualquer natureza (art. 43, CTN). A base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44, CTN)⁵⁵.

Como mencionado anteriormente, ainda que a lei tributária seja a referência, definir uma desoneração como um gasto tributário é um exercício de classificação. A própria RFB afirma que “alguns princípios ou regras que norteiam a aplicação dos tributos não estão expressos ou não são abordados na legislação e, por isso, é importante a busca por outras fontes para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características” (Ministério da Economia, 2020, p. 8).

Divergências de interpretação podem ocorrer quando do enquadramento de uma renúncia como um gasto tributário. Por exemplo, a Receita Federal não considera o Repetro, renovado em 2017⁵⁶, como um gasto tributário. Essa decisão foi objeto de questionamento de diversos atores do ecossistema de *accountability* fiscal, incluindo uma organização da sociedade civil e o próprio Tribunal de Contas da União.

O Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), fundado em 1979, desde 2018 vem questionamento a falta de transparência e avaliação dos subsídios aos combustíveis fósseis no Brasil, com especial atenção ao Repetro.

Segundo o Instituto (INESC, 2022, p.7):

A expressiva perda de receita decorrente do apoio público aos combustíveis fósseis não é compensada por outras fontes nem assumida como Gasto Tributário pela Receita Federal. Ou seja, a avaliação e a compensação de tais renúncias na prática não existem, resultando no subfinanciamento de políticas, principalmente nos estados e municípios.

⁵⁵ Cabe dizer, que a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, e a Lei Complementar nº 214 de 2025 estabeleceram uma ampla reforma tributária no país com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS e do Imposto Seletivo – IS. Estas mudanças provocam alterações significativas no sistema tributário de referência e na natureza de alguns tributos anteriormente existentes e seu impacto não será abordado nessa tese.

⁵⁶ O Repetro foi instituído em 1999, por meio do Decreto nº 3161, com o objetivo de atrair investimentos privados para o setor de óleo e gás. O regime original deveria vigorar até 2020, mas em 2017, a MP 795/2017 propôs uma completa reformulação do regime e sua prorrogação até 2040. A MP foi convertida na Lei 13586 de 2017.

Entre 2016 e 2024, o TCU realizou um exaustivo debate com a Receita Federal sobre os objetivos e metas do Repetro, quais os tributos estariam envolvidos no regime especial, os procedimentos para a concessão do benefício e seu impacto fiscal. Parte desse diálogo se deu em torno de se os benefícios tributários estabelecidos pelo Repetro deveriam ser considerados como gastos tributários.

Dois processos foram iniciados. O processo 031.800/2016-5, referente a uma auditoria de conformidade realizada em 2017, que posteriormente teve seu escopo ampliado, para incluir a realização de uma auditoria operacional, realizada em 2022.

Um primeiro acórdão do Tribunal, proferido em maio de 2018 (Acórdão TCU nº 1042 de 2018, p. 1), determinou entre outras coisas, a constituição de um processo apartado “com o objetivo de obter análise aprofundada acerca da inclusão ou não do Repetro no Demonstrativo dos Gastos Tributários (...) e se a prorrogação do Repetro deve obediência ou não ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)”.

Essa primeira análise deu origem ao processo 020.313/2018-7 (representação), onde essa questão foi debatida ao longo de três anos. A equipe de auditoria do Tribunal inicialmente entendia que o Repetro se enquadraria como gasto tributário e que sua prorrogação deveria atender as exigências do art. 14 da LRF.

Por outro lado, a Receita Federal discordou da equipe de auditoria, afirmando que o Repetro não seria um GT e não deveria compor o Demonstrativo dos Gastos Tributários (DGT) a ser encaminhado todos os anos ao Congresso Nacional como um anexo do projeto de lei orçamentária. Para justificar sua posição a RFB argumentou que:

a classificação do Repetro como gasto tributário deveria levar em consideração as regras que determinam a obrigação tributária de cada um dos tributos abrangidos, pois são vários os sistemas tributários de referência envolvidos (II, IPI, PIS/COFINS), caso contrário, em se adotando uma única regra geral, apenas os elementos da hipótese de incidência de um tributo poderiam ser considerados como referência aplicável a todos os casos e, assim, todo o restante, consequentemente, seria desvio da tributação. (grifo nosso) – Acórdão TCU nº 1773 de 2021 (p. 4 - relatório)

Nesse sentido, a Receita Federal na sua metodologia de classificação dos GT, apresenta o que considera como sistema tributário de referência para cada tributo e contribuição federal. Posteriormente, analisa cada gasto tributário classificado à luz dessas referências, apresentando uma justificativa (Ministério da Economia, 2020). Ou seja, a Lei que institui um benefício tributário pode se referir a vários tributos, cada qual com o seu próprio sistema tributário de referência.

Com relação ao Repetro, o TCU conclui por meio do acórdão nº 1773 de 2021 (p.16 - relatório) que:

Apesar de o Repetro não se enquadrar no conceito de gasto tributário, isso não significa que ele não deve constar do Demonstrativo Regionalizado sobre as Receitas e as Despesas decorrentes de Benefícios de Natureza Tributária, exigido pelo §6º do art. 165 da CF/1988, pois este utiliza um conceito mais amplo de benefícios tributários, que compreende outros tipos de renúncias. Assim, é preciso diferenciar o demonstrativo regionalizado do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), como fez a LDO 2019, exigindo informações acerca de remissões e anistias e demais desonerações instituídas.

Essa decisão do TCU, após anos de debate sobre a classificação do Repetro como um gasto tributário, tem algumas consequências práticas. Em primeiro lugar, reconhece que o DGT produzido pela RFB para cumprir com as exigências do §6º do art. 165 da CF/1988, não apresenta todos os benefícios tributários estabelecidos no âmbito federal. Exclui aqueles não enquadrados como GT (desonerações instituídas), assim como os perdões de dívida tributária instituída (remissão) ou de infrações da legislação tributária (anistia).

Outra consequência é o estabelecimento de um duplo padrão de transparência e fiscalização para os benefícios tributários que não estaria de acordo com o disposto na CF/88, a qual não estabeleceu nenhuma distinção nesse sentido. Além disso, direciona para a LDO de cada ano, o estabelecimento de regras adicionais de transparência com relação as demais renúncias não classificadas como um GT. Na prática, esse entendimento torna o controle público sobre diversos benefícios tributários mais débeis.

Esse caso ajuda a revelar uma certa subjetividade na classificação de uma renúncia tributária como um GT. A própria Receita Federal admite a complexidade desse exercício classificatório. No DGT publicado em março de 2024, expõe que:

Por fim, cabe lembrar que a metodologia empregada nessas estimativas encontra-se em constante evolução, ou seja, o entendimento acerca do enquadramento ou não de uma renúncia fiscal como Gasto Tributário é passível de mudança, já que a disponibilidade e/ou cruzamento de dados, bem como o aprofundamento de estudos sobre o assunto, podem demonstrar a necessidade de revisão conceitual a fim de prover maior transparência nas informações divulgadas. (Ministério da Fazenda, 2024. p. 13) – grifo nosso.

Por esse ângulo, após o acórdão nº 1773 de 2021, o TCU avançou em seu entendimento sobre o Repetro por meio de uma auditoria operacional, que como descrita no capítulo 3, possui uma ampla abrangência para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade de uma política pública.

O TCU buscou sair do impasse classificatório e explicitamente declarou a natureza do Repetro como um GT não fez parte do escopo da auditoria operacional. O objetivo foi:

avaliar os processos de concessão e de controle e, também, a eficácia dos regimes tributários e aduaneiros especiais de utilização econômica e de industrialização de bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural, a saber: Repetro-Sped e Repetro-Industrialização. (Acórdão TCU nº 524 de 2024, p.1 – relatório).

As principais conclusões da auditoria operacional (Acórdão TCU nº 524 de 2024) abordam as falhas de transparência e gestão desse regime aduaneiro especial. Ademais, menciona a ausência de monitoramento e avaliação dessa política pelos órgãos públicos que deveriam ser responsáveis por isso, em razão da falta de objetivos claros, metas, métricas e indicadores para aferir seus resultados e impacto.

O acórdão (p. 8 – voto) afirma que o não enquadramento do Repetro como um GT:

não dispensa o órgão custodiante das informações do Repetro de promover a transparência ativa das informações acerca do regime, que deverá ser efetivada por outros meios, não mais pelo DGT. Reitera-se que a não divulgação das informações (...) evidencia uma omissão que impossibilita o exercício do controle da sociedade civil e prejudica qualquer análise de legitimidade destes instrumentos.

Por fim, o TCU recomenda entre outras medidas (p. 1 – decisão):

à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério de Minas e Energia, ao Ministério da Fazenda, ao Ministério do Planejamento e Orçamento e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, (...) que promovam a coordenação política e técnica das ações de governo com vistas à: definição de objetivos, metas e indicadores para o Repetro-Sped e Repetro-Industrialização, bem como a identificação da responsabilidade de cada ator estatal pelo acompanhamento, divulgação, monitoramento e avaliação dos resultados (...)

à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) (...): promova a divulgação de relatórios periódicos sobre o incentivo fiscal do Repetro, com a indicação dos valores concedidos, empresas habilitadas e beneficiadas (...).

Utilizamos o Repetro como um exemplo paradigmático sobre o debate conceitual e classificatório sobre os benefícios tributários, pois ele ilustra os principais pontos dessa discussão e suas implicações.

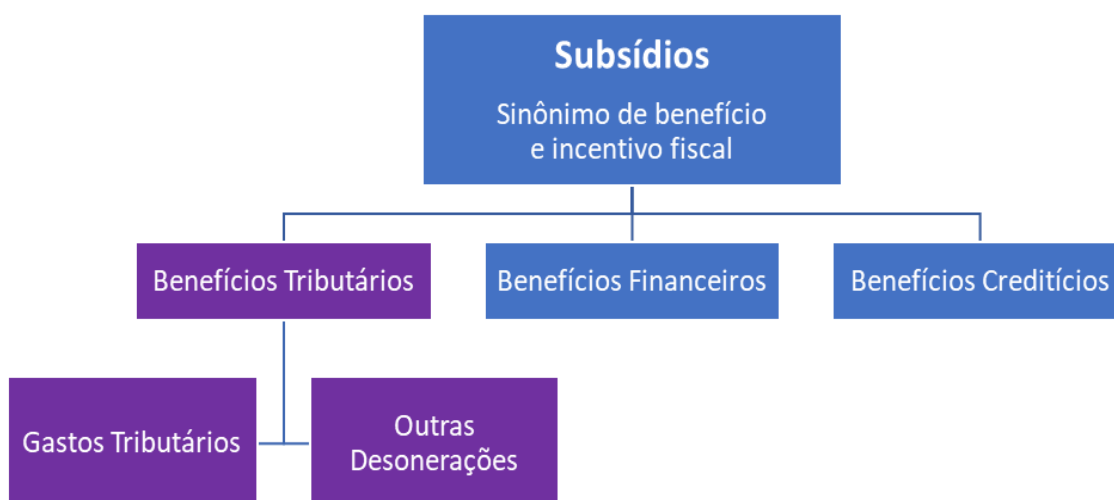
Cabe reafirmar que o conceito de benefício tributário que utilizamos nessa tese, engloba os gastos tributários e demais desonerações instituídas. Esse é o mesmo entendimento do TCU.

Consolidando o nosso entendimento a partir da literatura internacional, da análise da legislação e das diversas definições propostas pelo governo federal e órgãos de controle, para essa pesquisa o termo “benefício tributário” é considerado como um gasto público indireto, efetuado por meio do sistema tributário. É um instrumento de política fiscal utilizado pelos governos para promover objetivos de política econômica, social ou ambiental, por meio de benefícios tributários oferecidos para determinados contribuintes, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Engloba os chamados “gastos tributários”, que se constituem como uma exceção ao sistema tributário de referência, como também qualquer outra desoneração tributária que implique na redução discriminada de tributos ou contribuições.

Para esse trabalho, benefícios tributários, renúncias tributárias, subsídios tributários e incentivos tributários podem ser considerados como sinônimos.

Para visualizar esse conceito à luz da Constituição Federal e da LRF, a Figura 2, apresentada pelo TCU em seu “Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RCBT)” aprovado em 2022 (TCU, 2022-A), ilustra a aplicação desses conceitos.

Figura 2. Aplicação do RCBT nos benefícios tributários.



Fonte: TCU (2022-A, p.26).

Essa figura sintetiza o debate dessa seção e também sinaliza que o controle realizado pelo TCU sobre os benefícios tributários abrange os “gastos tributários” e “outras desonerações”. O TCU optou “por não se restringir à expressão ‘gastos tributários’ justamente porque o conceito utilizado pela SRFB não abarca a totalidade dos benefícios tributários, instrumentos que utilizam redução da carga tributária para

promoção de objetivos de políticas públicas e que seriam passíveis de controle e fiscalização” (TCU, 2022-A, p. 25 e 26).

Ao definir seus parâmetros recentes para o controle dos benefícios tributários, por meio do Referencial, o TCU afirma que todos os benefícios tributários devem cumprir com as exigências do art. 14 da LRF. Ademais, o TCU entende que toda a literatura sobre os gastos tributários, em especial, a produzida pelas organizações internacionais mencionadas na seção anterior, “é aplicável ao controle dos benefícios tributários de maneira geral” (TCU, 2022-A, p. 26)

5.3. DADOS SOBRE O MONTANTE DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS NO BRASIL E SUA EVOLUÇÃO NO PERÍODO (2011 – 2022)

A última dimensão que gostaríamos de explorar nesse capítulo é sobre a magnitude dos benefícios tributários no Brasil. Qual o montante? Qual foi sua evolução dentro do período pesquisado (2011 a 2022)? Quais são os principais benefícios existentes? Traremos também alguns dados comparativos entre os países da América Latina, do Norte e Caribe.

Uma das razões para a escolha desse tema, como uma porta de entrada para analisar a atuação do TCU na política fiscal, é o seu impacto nas finanças públicas. O volume de benefícios tributários é significativo, diminuindo a arrecadação potencial da União, privilegiando grupos de contribuintes e determinadas decisões políticas tomadas sem o devido escritório público.

Quando dizemos que os benefícios tributários são gastos indiretos promovidos pelo Estado, podemos acrescentar que são políticas públicas formuladas e implementadas a partir de parâmetros rebaixados, sem objetivos, metas e indicadores. Acreditamos que isso seja intencional, como uma forma de mascarar – por vezes – o interesse de grupos econômicos e de grupos de interesse diversos.

É importante reafirmar que nem todos os benefícios tributários são injustificados ou podem ser considerados como privilégios. Além disso, cada benefício possui uma natureza muito peculiar que torna difícil realizar uma análise comparativa adequada entre eles.

Conforme debatido no início do capítulo, o tão almejado equilíbrio fiscal pode ser alcançado pelo lado da receita pública, por meio de uma tributação progressiva e pela

racionalização e diminuição dos benefícios tributários injustificados. Contudo, essa opção política tem sido marginal no debate público.

O objetivo dessa seção é apresentar alguns elementos para essa discussão – a partir dos dados quantitativos existentes – antes de adentrarmos na atividade do TCU no controle dos benefícios tributários. A principal base de dados utilizada na análise é a produzida pela Receita Federal. Tanto o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), como os dados anuais produzidos pela RFB sobre desonerações instituídas. Utilizamos como referência principal o DGT publicado em março de 2024, referente a bases efetivas até o ano de 2021 (Ministério da Fazenda, 2024).

Para as informações sobre desonerações instituídas, analisamos as bases referentes aos anos de 2020 a 2024, pelas razões que apresentaremos adiante. Para a comparação internacional, utilizamos os dados do *Global Tax Expenditures Database* (GTED). Quando necessário, outras fontes de informação serão apresentadas.

Primeiramente, cabe reconhecer que o Brasil possui uma sólida base legal que rege a publicidade das informações sobre os gastos tributários conectada com o processo orçamentário anual. Há também boas práticas na divulgação de dados nacionais (Ministério da Fazenda, 2024). O DGT, publicado pela Receita Federal, sistematiza informações detalhadas sobre a descrição de cada gasto tributário nacional e sua base legal; o prazo de vigência; a estimativa do seu custo; o percentual do gasto em relação ao PIB e a arrecadação do tributo correspondente. Além disso, produz cruzamentos de dados por função orçamentária, regiões geográficas e tipo de tributos.

À título de comparação, em 2024, foi publicado uma ampla pesquisa comparativa incluindo 105 países sobre o nível de transparência dos relatórios de gastos tributários produzidos pelos países. Essa avaliação foi composta por vários indicadores divididos em cinco dimensões: disponibilidade pública; marco institucional; metodologia e escopo; dados descritivos dos GT e avaliação dos GT. Os indicadores foram agregados em um índice chamado “*Global Tax Expenditures Transparency Index*” (GTETI)⁵⁷, que classifica os países de acordo com a regularidade, qualidade e finalidade de seus relatórios. Segundo os critérios dessa avaliação global, o DGT produzido pelo governo federal ficou em sétimo lugar em uma lista de 105 países.

A fim de realizar uma breve análise sobre o montante dos benefícios tributários da União, destacaremos o que está visível e as principais ausências. Iniciaremos com o

⁵⁷ O GTETI está disponível em: <<https://gteti.taxexpenditures.org/>>, acesso em 22 jun. 2025.

valor dos gastos tributários federais, aqueles definidos pela RFB dessa forma, em razão de serem considerados como um desvio ao sistema tributário de referência.

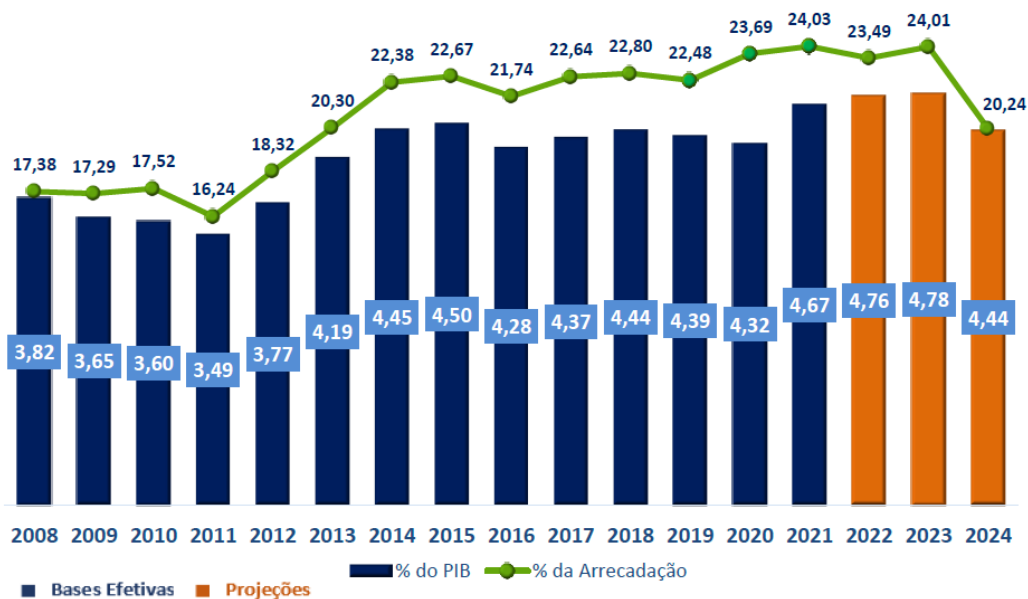
Consideramos o Gráfico 2 a seguir como a melhor representação visual da evolução dos GT da União dentro do período da presente pesquisa. Cabe ressaltar que a estimativa final do valor dos GT é sempre consolidada três anos após a referente ao final do ano fiscal correspondente. É o que a RFB nomeia como “bases efetivas”, ou seja, os cálculos sobre o montante estimado dos GT são realizados a partir de uma base de dados conhecida. Os dados dos outros anos são informados a partir de projeções com base em índices que refletem informações oficiais e parâmetros macroeconômicos (Ministério da Fazenda, 2024, p.14).

No momento da conclusão dessa pesquisa, a estimativa para o ano de 2022 sobre bases efetivas estava disponível, mas ainda não consolidada no último DGT. Cabe dizer que os valores para 2022 são maiores do que as projeções coletadas abaixo, que foram publicadas em março de 2024.

Optamos por fazer essa ressalva e manter o Gráfico 2 como uma forma de observar a dimensão das variações nos valores projetados em comparação com as estimativas finais realizadas a partir das bases efetivas. Nesse sentido, observa-se que para o ano de 2022, o montante de GT foi maior de toda a série histórica apresentada abaixo, compreendendo um valor de **492.472 bilhões de reais**, correspondendo a **24,07% de toda a arrecadação tributária federal** e a **4,89% do PIB**⁵⁸.

⁵⁸ Fonte: Gastos tributários - estimativas bases efetivas 2022 - consolidação por tipo de tributo, valores nominais e percentuais. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/dgt-bases-efetivas-2022-serie-2020-a-2025-quadros.xlsx/view>>, acesso em 01 mai. 2025

Gráfico 2. Gastos tributários – Estimativas Bases Efetivas 2021 – Evolução em % do PIB e da Arrecadação Tributária.



R\$ milhões

Período	PIB	Arrecadação	Gasto Tributário	Part. %	
				Arrecadação	PIB
2008	3.004.881,00	660.201,04	114.755,17	17,38	3,82
2009	3.185.125,37	671.613,68	116.097,99	17,29	3,65
2010	3.770.084,87	775.603,09	135.860,98	17,52	3,60
2011	4.373.658,00	938.928,92	152.440,74	16,24	3,49
2012	4.814.760,00	992.088,61	181.747,13	18,32	3,77
2013	5.331.619,00	1.100.178,21	223.310,47	20,30	4,19
2014	5.778.952,00	1.149.166,17	257.223,37	22,38	4,45
2015	5.995.787,00	1.191.239,84	270.054,26	22,67	4,50
2016	6.269.329,00	1.234.796,82	268.417,39	21,74	4,28
2017	6.585.479,00	1.271.659,01	287.936,18	22,64	4,37
2018	7.004.141,00	1.365.279,57	311.217,48	22,80	4,44
2019	7.389.131,00	1.442.735,61	324.380,53	22,48	4,39
2020	7.609.597,00	1.386.728,20	328.579,43	23,69	4,32
2021	9.012.142,00	1.751.163,24	420.826,68	24,03	4,67
2022	10.079.676,68	2.042.253,35	479.788,26	23,49	4,76
2023	10.856.112,28	2.161.445,47	518.981,35	24,01	4,78
2024	11.541.656,46	2.531.294,93	512.331,94	20,24	4,44

Fonte: Ministério da Fazenda (2024, p. 17).

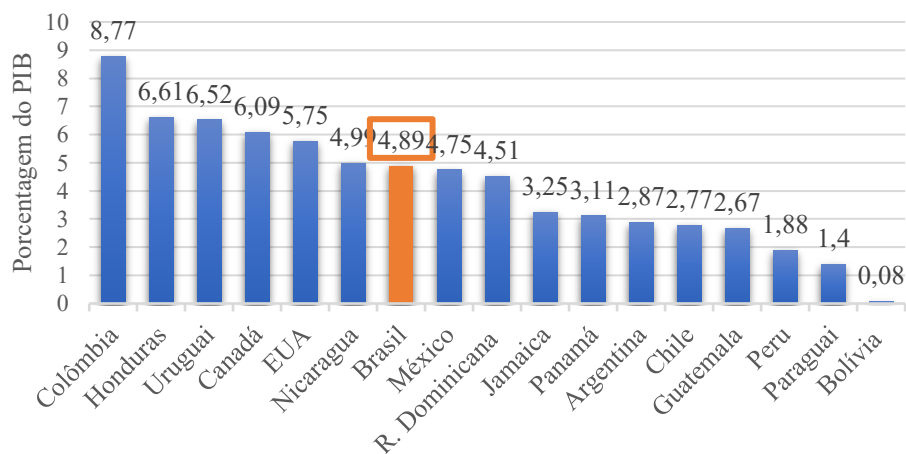
Em um período de 12 anos (2011 a 2022), correspondendo aos governos Dilma, Temer e Bolsonaro, houve um aumento de **48,2%** do montante de gastos tributário em relação a arrecadação federal para cada ano fiscal (de 16,24% para 24,07%) e de **40,1%** em relação aos respectivos PIB anuais (de 3,49% a 4,89%).

Não é possível apresentar esses dados, sem considerar todo o debate público realizado em 2015 e 2016 sobre o equilíbrio fiscal, as “pedaladas” do governo Dilma que justificaram o processo de *impeachment* e a aprovação da EC nº 95 que estabeleceu o teto de gastos, congelando em termos reais os gastos do governo, independente do crescimento da arrecadação.

Podemos dizer que o crescimento significativo dos GT ao longo desses 12 anos vem diminuindo o espaço fiscal do Estado brasileiro e reduzindo o impacto das regras fiscais rígidas adotadas com relação aos gastos públicos, que deveriam garantir uma maior sustentabilidade das finanças da União a longo prazo.

Muito embora seja difícil fazer uma comparação internacional sobre o montante dos gastos tributários de cada país, em razão das diferentes metodologias utilizadas, consolidamos abaixo dados de países das Américas e Caribe, para o ano de 2022, disponível na *Global Tax Expenditures Database* (GTED). Essa base de dados é produzida pela *Tax Expenditure Lab*, uma plataforma de dados criada pelo *Council on Economic Policies* (CEP) e pelo *German Institute of Development and Sustainability* (IDOS).

Gráfico 3. Porcentagem de renúncia de receitas em razão do PIB, para o ano de 2022, para países selecionados.



Obs: O dado referente ao Brasil foi extraído da planilha em excel (quadro VI), do DGT Bases efetivas 2022 – série 2020 a 2025 – Quadros

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados da *Global Tax Expenditures Database* (GTED).

Não é possível analisar os dados acima sem a agregação de outros elementos, como séries históricas, metodologias utilizadas e quais renúncias não estariam incluídas nessas estimativas. Não obstante tal fato, esse gráfico sugere que a magnitude dos benefícios tributários na região é significativa, o que explica esse compor um dos eixos temáticos centrais da Plataforma Regional de Cooperação Tributária para América Latina e o Caribe, hospedada na CEPAL.

Com relação às tendências gerais observadas no Gráfico 3, podemos identificar três momentos, correspondendo aos três grupos políticos que estiveram da presidência da república entre 2011 e 2022. O primeiro momento compreende os anos de 2011 a 2015 (governo Dilma), o segundo momento corresponde aos anos de 2016 a 2018 (governo Temer) e o terceiro momento se refere aos anos de 2019 a 2020 (governo Bolsonaro).

O primeiro momento corresponde ao expressivo crescimento dos gastos tributários no Brasil entre 2011 e 2015. Conforme apontado anteriormente, a própria ex-presidente Dilma Rousseff, em entrevista, declarou-se arrependida por ter aprovado significativos benefícios tributários no período. Alguns analistas afirmam que essa foi uma das razões da queda da arrecadação e da deterioração das contas públicas em seu mandato (Carvalho, 2018).

Em pesquisa de doutorado realizada sobre o setor automotivo brasileiro, Trapanese (2022, p. 35) afirma que:

Contando com o suporte de lideranças empresariais e de amplos setores do governo, Dilma implementou em 2011 um ambicioso programa de política industrial, tecnológica e de comércio exterior, o Plano Brasil Maior, que incluiu uma série de isenções fiscais em vários setores da economia.

A política de desoneração tributária, já experimentada de forma pontual pelo governo Lula, ganhou centralidade na condução econômica do novo governo, tornando-se um dos instrumentos principais para alavancar o crescimento. De medida extraordinária, adotada para enfrentar a crise financeira global de 2008, os subsídios fiscais passaram a constituir um dos eixos mais importantes da política fiscal e industrial da administração Dilma, em resposta aos pedidos da indústria.

Analisando os benefícios tributários aprovados em 2011 e 2012, verificamos um conjunto significativo de incentivos para a indústria proposto pelo poder executivo por meio de Medidas Provisórias (MP). Podemos dizer que a política industrial do governo Dilma foi alicerçada pela concessão de benefícios tributários a diversos setores econômicos.

Examinando a exposição de motivos de cada MP⁵⁹, assim como a posterior listagem de todas as desonerações instituídas realizada pela RFB em 2011 e 2022, verificam-se discrepâncias entre as estimativas sobre o montante dos benefícios. Essas diferenças são sobressaltadas no dado final sobre as estimativas dos GT, a partir das bases efetivas, consolidadas pela Receita Federal no DGT. Em geral, as estimativas iniciais utilizadas para o debate legislativo são subdimensionadas.

Essas MPs instituíram alguns regimes tributários especiais como o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) e o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto); Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes (Reif); Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (Retid). Ademais, estabeleceram benefícios tributários diversos à indústria automobilística, às empresas que prestam serviços de tecnologia da informação e comunicação, bem como aos setores têxtil, móveis, plásticos, material elétrico, bens de capital, ônibus, autopeças, naval, aviação, entre outros.

Um dos desafios enfrentados nessa tese é buscar uma linha investigativa que, ao mesmo tempo, traga elementos suficientes sobre o tema para responder as proposições iniciais da investigação, sem se apoiar em generalismos ou se perder no complexo e vasto universo de informações particulares sobre cada política de benefício tributário. Nesse sentido, ao analisar brevemente o período de 2011 a 2015, faz-se necessário ressaltar duas informações cruciais.

A primeira é a ordem de grandeza dos benefícios tributários (gastos tributários e outras desonerações) aprovados apenas em **2011 e 2012**. O impacto fiscal dessas novas medidas para os anos de 2011 a 2015, previstos inicialmente pela Receita Federal a partir de dados da tabela de “desonerações instituídas” foi de **209 bilhões de reais** (valores nominais).

Uma segunda consideração é que uma vez instituído um benefício tributário, eles são cumulativos. Ademais, é muito difícil eliminá-los, em razão do interesse e poder dos grupos econômicos e políticos ligados àquele setor beneficiado. Um exemplo é o caso da indústria automotiva. O Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar-Auto) foi instituído em 2012 com

⁵⁹ MP 540 de 2011, convertida na Lei 12.546 de 2011; MP 563 de 2012, convertida na Lei 12.715 de 2012; MP 601 de 2012, convertida na Lei 12.844 de 2012; MP 582 de 2012, convertida na Lei 12.794 de 2012.

prazo de vigência até 2017. Muito embora tenha havido modificações significativas em seu desenho e um intenso debate entre o Ministério da Fazenda, o Ministério de Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços e o setor empresarial, aliado a um atraso na sua renovação (Trapanese, 2022, p. 35 a 38), ele foi substituído pelo Rota 2030 por meio da edição da MP nº 843 de 2018.

Ainda analisando as tendências indicadas pelo Gráfico 3, podemos identificar um segundo momento entre os anos de 2016 e 2018 (governo Temer), onde observamos um moderado crescimento nos GT. A ruptura institucional ocorrida em 2016, reconfigurou o poder no governo federal, provocou mudanças significativas na agenda do governo federal e de diversas políticas públicas. Com relação a área fiscal, ao longo da pesquisa temos ressaltado duas medidas emblemáticas desse período: (i) a aprovação do teto de gastos em 2016 e (ii) a renovação do Repetro em 2017 por meio da MP nº 795⁶⁰, convertida na Lei nº 13.586 de 2017.

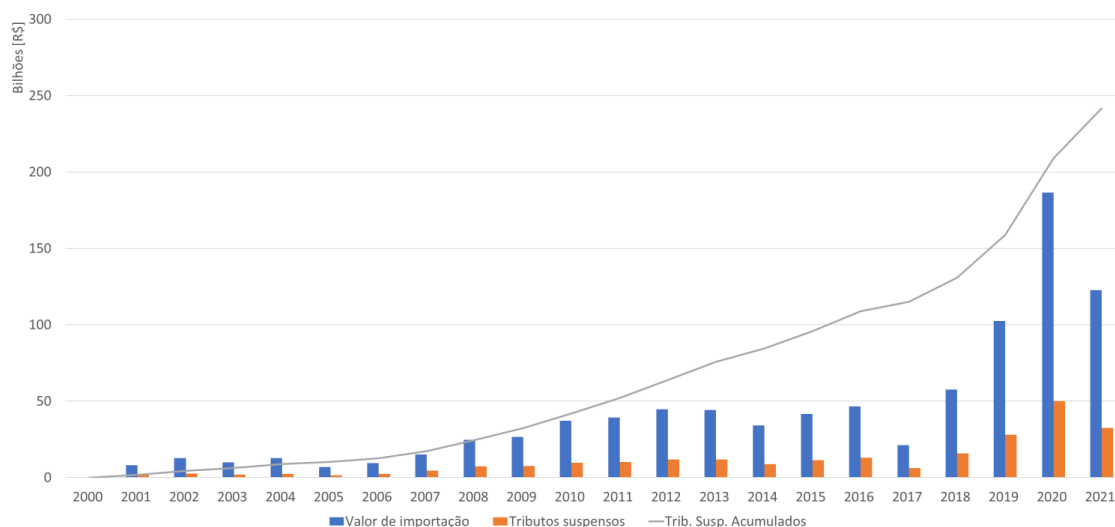
A MP que propôs a renovação e ampliação do Repetro até 2040 foi chamada pelos críticos como a MP do trilhão, em razão da estimativa da renúncia durante seu período de vigência, realizada por um consultor legislativo da Câmara dos Deputados (Lima, 2018). O estudo de Lima foi duramente criticado pelo Ministério da Fazenda e por outros consultores legislativos da Câmara.

Como vimos na seção anterior, o TCU se debruçou sobre o Repetro por meio várias auditorias. A mais recente foi uma ampla auditoria operacional (Acórdão TCU nº 524 de 2024), cujas principais recomendações foram previamente apresentadas. No relatório, voto e acórdão desta auditoria, o Tribunal buscou estimar o montante dos benefícios ao longo dos anos.

Pelas estimativas realizadas pelo TCU, com base nos dados fornecidos pela RFB, entre 2000 e 2021, o Repetro gerou **241 bilhões de reais** em desoneração tributária, como podemos verificar pelo Gráfico 4.

⁶⁰ A MP 795, reestruturou, ampliou e prorrogou o Repetro existente, definindo duas modalidades de regimes. O Repetro-Sped (art. 5º), regime especial de importação com suspensão dos tributos federais para bens com permanência definitiva na área de petróleo e a criação do Repetro-industrialização (art. 6º), regime de tributação especial para produtos utilizados no processo produtivo da área de petróleo.

Gráfico 4. Evolução das desonerações tributárias federais associadas ao Repetro (2000-2021).



Fonte: Acórdão TCU nº 524 (2024, p. 11).

Podemos observar uma tendência de aumento dos benefícios desde a vigência do novo Repetro, a partir de 2018. Segundo o TCU, a partir de informações enviadas pela RFB:

o acumulado de desoneração tributária desde a implementação do Repetro- Sped (2018-2021) supera R\$ 125 bilhões, tendo ultrapassado o montante de R\$ 50 bilhões em 2020 (considerando somente impostos federais)

(...) Como já adiantado, não se fez possível uma análise adequada de eficiência, ou de custo/benefício do regime, por ausência de dados robustos tanto pelo lado dos custos quanto dos benefícios.

(...) Entre os anos de 2020 e 2021, por exemplo, houve cerca de R\$ 80 bilhões de desonerações, que tenderiam a ser recompensadas por arrecadação decorrente de receitas a partir de 2025 ou 2026. (grifo nosso)

Essas estimativas de renúncias tributárias não constam nas cifras oficiais sobre gastos tributários consolidados pela RFB no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), pois o Repetro não foi enquadrado enquanto tal. Isso significa que, caso incluíssemos os 50 bilhões de reais de benefícios estimados para o ano de 2020 no DGT, o Repetro seria o maior benefício tributário existente no Brasil, após o Simples Nacional que beneficia milhares de pequenas empresas no país. Maior do que os benefícios estimados para a Zona Franca de Manaus. Isso significaria que, para 2020, os “gastos tributários” estimados no Brasil subiriam de 23,69% para 27,30% da arrecadação tributária federal; e de 4,32% para 4,97% do PIB.

Essa significativa renúncia de receitas ficaria totalmente inviabilizada se não fossem os esforços de organizações da sociedade civil como o Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) e a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), além das diversas auditorias e processos instituídos pelo TCU ao longo dos anos. Mesmo assim, o impacto no debate público ainda é limitado.

Outro ponto a se destacar é que as estimativas de impacto orçamentário-financeiro que devem acompanhar as medidas provisórias ou projetos de leis que instituem benefícios tributários muitas vezes são subdimensionadas. Na exposição de motivos da MP 795 de 2017, que ampliou o Repetro, a estimativa de renúncia para 2020 era de 8,2 bilhões de reais. O mesmo valor declarado pela RFB, na tabela de “desonerações instituídas” em 2017.

O valor de 1 trilhão de reais de renúncias potenciais do Repetro até seu prazo final de vigência em 2040, estimado pelo consultor legislativo Paulo César Ribeiro Lima (Lima, 2018), parece ser correto. Nesse sentido, a renovação e ampliação do Repetro, proposta por meio de uma Medida Provisória assinada pelo presidente Michel Temer e seu Ministro Henrique Meirelles, ocorrida antes mesmo do prazo final de vigência do antigo Repetro, nos revela um explícito projeto de apoio ao setor privado por meio do uso do fundo público.

Essa medida, tomada um ano após o estabelecimento do teto de gastos, também nos aponta a falácia do discurso da busca pelo “equilíbrio fiscal” somente por meio do controle radical dos gastos públicos. Nos parece mais uma tentativa de desmonte das políticas de bem-estar social e de promoção de direitos estabelecidas pela Constituição Federal e implementadas pelo Estado brasileiro de forma parcial desde 1988.

Esse projeto político de redução do gasto público e desmonte das políticas sociais se aprofunda com a eleição de Jair Bolsonaro para a presidência do Brasil. Áreas estratégicas como saúde, educação, cultura, ciência, tecnologia e meio ambiente foram alvo de um processo de dismantelamento estrutural e orçamentário.

Esse é o pano de fundo para a análise do aumento mais acentuado dos gastos tributários entre 2019 e 2022, em comparação com o aumento moderado observado durante a gestão Temer (2016 a 2018).

Analisando o contexto político, os impactos da pandemia de Covid-19 na política fiscal e algumas normas emblemáticas aprovadas no período, podemos concluir que esses anos foram marcados por uma intensa disputa pela apropriação do fundo público federal

por parte de forças políticas que nunca haviam ganhado preponderância, tanto no Congresso Nacional, como no poder executivo federal.

Em 2019, no primeiro ano do governo Bolsonaro, foram aprovadas as Emendas Constitucionais nºs 100, 105 e a Lei nº 13.957, que ampliavam a obrigatoriedade de execução de emendas de bancada (RP-7), criavam as emendas de comissão (RP-8) e as emendas do relator-geral do projeto de lei orçamentária (RP-9). Além disso, criavam uma modalidade de emendas individuais com a possibilidade de transferência de recursos orçamentários da União a estados e municípios sem estar vinculada a uma destinação específica, as chamadas “emendas pix”.

Além de desvirtuar o papel do Parlamento, diminuir a transparência fiscal e prejudicar o planejamento das políticas públicas federais, a execução impositiva dessas emendas tem restringido ainda mais o espaço fiscal. Segundo o INESC (2025, p. 22), com base em dados extraídos do Portal Siga Brasil:

Não é força de expressão denominar o processo das emendas como “parlamentarismo orçamentário”, até porque elas seguem corroendo os recursos discricionários (não obrigatórios), dificultando o funcionamento de várias áreas cujas despesas estão quase em sua totalidade incluídas como despesas não obrigatórias, tais como as áreas de cultura, mulheres, igualdade racial e direitos humanos. Em 2023, o valor total de execução financeira das despesas discricionárias foi de R\$ 170 bilhões, dos quais R\$ 36,60 bilhões foram destinados a emendas, o que corresponde a 22%. Já em 2024, a situação foi ainda pior, pois a execução financeira dos recursos discricionários foi menor, R\$ 154,22 bilhões, com destinação maior ou R\$ 40,89 bilhões para emendas (27% do total). Na prática, os ministérios estão cada vez mais dependentes de convencer o Legislativo a aportar recursos das emendas nas ações estruturadas de seus ministérios.

Ou seja, a combinação de regras fiscais rígidas, como o teto de gastos, faz com que o crescimento natural das despesas obrigatórias comprima as despesas discricionárias. E desde 2015, com o aprofundamento da crise política que resultou no controverso processo de *impeachment* da ex-presidenta Dilma, existe um projeto por parte de grupos políticos do chamado “centrão”, presentes no Congresso Nacional, de se apropriar do orçamento federal. A EC nº 86 de 2015, constitucionalizou medidas previstas nas LDOs de 2014 e 2015 de tornar impositiva as emendas individuais de parlamentares, vinculando-as a um limite de 1,2 da receita corrente líquida federal.

Esse chamado “parlamentarismo orçamentário” destina recursos para a base eleitoral dos parlamentares, sem critérios de políticas públicas. O curioso fato a ser destacado nesse movimento foi o interesse dos parlamentares pelos benefícios tributários.

Na disputa pelo fundo público, no final de 2019, um pouco antes da eclosão da pandemia de Covid-19, a base do governo no Senado propôs os Projetos de Emenda Constitucional (PEC) n^{os} 186 e 188 de 2019, propondo medidas de controle do crescimento das despesas obrigatórias e de busca de um reequilíbrio fiscal, que incluía o controle das despesas de pessoal, a flexibilização dos gastos obrigatórios em saúde e educação e da limitação da concessão de benefícios tributários.

Analisando a justificativa de ambas as PECs, podemos verificar a defesa dos senadores/as sobre a contenção do gasto público para o alcance do equilíbrio fiscal propostos pela LRF e pelo “teto de gastos”. Ademais, para garantir a sustentabilidade da dívida pública, que deveria ser considerada como uma âncora fiscal de longo prazo.

A inclusão de medidas com relação aos benefícios tributários foi uma inovação no debate sobre o “equilíbrio fiscal”. A justificativa da PEC n^o 186 de 2019, aprovada apenas em 2021 (EC n^o 109) declara que:

Constatou-se ainda a necessidade do Brasil se alinhar às melhores práticas internacionais em relação à concessão de incentivos e benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira, tornando obrigatória a sua reavaliação, no máximo, a cada quatro anos. (...)

Especificamente em relação aos benefícios e incentivos de natureza tributária pela União, observa-se que, ano de 2006, o montante correlato correspondia a apenas 2 p.p. do Produto Interno Bruto (PIB), enquanto que, atualmente, supera 4 pontos percentuais, sem qualquer demonstração de eficiência ou incremento de equidade.

Estudos demonstram que esses benefícios se mostram regressivos, destinando-se às classes mais abastadas, diferentemente, por exemplo, das transferências diretas à população, a exemplo do Bolsa Família.

(...) No intuito de enfrentar esse problema, estamos propondo vedar, a partir de 2026, a criação, ampliação ou renovação, no âmbito federal, de benefícios ou incentivos de natureza tributária, enquanto o montante correlato superar dois pontos percentuais do PIB. (...) Até 2026, o Congresso Nacional terá tempo mais do que suficiente para reavaliar, um a um, todos os benefícios ou incentivos de natureza tributária federais. (Senado, 2019, p. 16 e 17)

A EC n^o 109 de 2021 estabelece em seu artigo 4^o que:

O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

Muito embora o debate sobre a racionalização e diminuição dos benefícios tributários tenha aparecido dentro da discussão sobre o “equilíbrio fiscal”, ganhando força constitucional, ele não alterou a tendência de aumento dos GT no período de 2019 a 2022.

O governo federal, para atender ao disposto no artigo 4º da EC nº 109, enviou ao Congresso o Projeto de Lei (PL) nº 3203/2021 contendo um “Plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária” elaborado pela Receita Federal. Esse plano propunha a revogação de benefícios no valor de 22 bilhões de reais entre 2022 e 2026. Esse PL se encontra parado na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados desde 2023.

Por outro lado, entre 2019 e 2022, foram aprovadas desonerações tributárias (gastos tributários e outras desonerações) de **368,774 bilhões de reais**, considerando apenas o período de quatro anos estimado pela Receita Federal em suas planilhas anuais de desonerações instituídas.

Tabela 4. Valor total das estimativas das desonerações tributárias instituídas entre 2019 e 2022 para os anos de 2019 a 2025 (em milhões de reais).

Desonerações instituídas	Estimativas da Receita Federal						
	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Em 2019	182,96	5.540,29	7.661,98	6.947,42	-	-	-
Em 2020	-	36.303,75	16.943,00	4.520,47	4.174,02	-	-
Em 2021	-	-	4.848,62	23.569,69	19.524,09	11.359,68	-
Em 2022	-	-	-	62.322,17	90.981,11	56.277,21	17.618,45
Total	182,96	41.844,04	29.453,60	97.359,75	114.679,22	67.636,89	17.618,45

Fonte: Planilhas elaboradas pelo autor com desonerações instituídas anualmente pela Receita Federal.

Enquanto em 2019 os principais benefícios aprovados eram relacionados com o “contrato de trabalho verde e amarelo” e a redução do imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores remetidos ao exterior, que foram destinados à cobertura de gastos pessoais em viagens internacionais, em 2020, os principais benefícios aprovados eram relacionados com a resposta à pandemia de Covid-19.

O dado mais relevante da tabela acima é o montante de benefícios tributários aprovados no último ano do governo Bolsonaro, com uma estimativa de 227 bilhões de reais de renúncias para os anos de 2022 a 2025, perfazendo 62% dos benefícios aprovados em seu mandato. Em 2022, as mais expressivas desonerações aprovadas foram destinadas à indústria de combustíveis fósseis, incluindo a venda de óleo diesel, redução da alíquota de IPI para diversos setores industriais e benefícios para grandes empresas tributadas pelo lucro real.

Essa informação condiz com a aprovação da PEC nº 1 de 2022 que três meses antes das eleições presidenciais, a qual previu 41 bilhões de reais de gastos diretos para

diversos benefícios sociais, como o aumento do valor do “Benefício Brasil” (programa de transferência de renda instituído durante o governo Bolsonaro), auxílio gás, criação de auxílios a taxistas e a caminhoneiros (base de apoio do governo). Estes receberiam mil reais mensais.

Segundo a assessoria de comunicação do Ministério da Cidadania, “(...) os valores orçamentários disponibilizados pela PEC não precisam estar no limite do teto de gastos, dentro da chamada Regra de Ouro ou de dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.”⁶¹ Essa medida polêmica e extraordinária, às vésperas da eleição, foi declarada inconstitucional pelo STF em agosto de 2024.⁶²

Concluimos que, muito embora, o debate sobre a necessidade de diminuição e racionalização dos benefícios tributários tenha entrado no debate político, a partir de 2019, a lógica da apropriação do fundo público federal por políticos com interesses eleitorais, grupos sociais e econômicos próximos ao poder político federal, foi preponderante.

Podemos encontrar uma reflexão similar em Rech (2022), quando buscou encontrar hipóteses explicativas para a evolução dos gastos tributários no Brasil entre 2010 e 2019. Segundo o autor: “A segunda hipótese explicativa para a elevação relativa do gasto tributário no orçamento público é a das relações de poder, em que se assume que há disputa entre classes e intraclasses por uma parcela do orçamento público.” (Rech, 2022, p. 428). A partir dos argumentos compartilhados acima, propomos que essa hipótese formulada por Rech fica mais evidente entre os anos de 2019 a 2022, período não coberto pela sua pesquisa.

Para finalizar esse capítulo, faz-se fundamental mencionar duas ausências no debate sobre os benefícios tributários. A primeira é a existência de benefícios que não são enquadrados nem como “gastos tributários”, nem como “outras desonerações”.

O mais notório desses benefícios é a isenção conferida as rendas do capital (lucros e dividendos) do pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), mencionada no capítulo 4.

Na tabela 5, Gobetti e Orair (2016) apresentam quatro cenários onde pequenas alterações na legislação do Imposto de Renda – por meio da reinstituição da tributação

⁶¹ Disponível em: <<https://www.gov.br/mds/pt-br/noticias-e-conteudos/desenvolvimento-social/noticias-desenvolvimento-social/congresso-nacional-aprova-pec-que-aumenta-o-valor-minimo-do-auxilio-brasil-para-r-600>>, acesso em 10 mar. 2024.

⁶² Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/politica/stf-declara-inconstitucional-aumento-de-beneficios-sociais-no-ano-eleitoral-de-2022/#goog_rewarded>, acesso em 10 mar. 2024.

sobre lucros e dividendos e a criação de alíquotas adicionais - poderiam ter no aumento da arrecadação e na diminuição na concentração de renda no país. A tributação de lucros e dividendos pela tabela de alíquotas progressivas aplicadas às rendas do trabalho, existentes em 2013, traria uma arrecadação adicional de 58,7 bilhões de reais, além de uma significativa redução do índice de Gini (simulação número 2 abaixo).

Cabe dizer, portanto, que a falta de isonomia entre a tributação da renda do trabalho e do capital, que beneficia os contribuintes localizados nos estratos mais altos de renda, corresponderia a uma renúncia de 40% do potencial arrecadatório do IRPF em 2013.

Tabela 5. Simulação do efeito de diferentes mudanças no IRPF (2013) – extraído de Gobetti e Orair (2016, p. 27).

	Receita Total (R\$ bilhões)	Contribuintes prejudicados (x 1.000 pessoas)	Índice de Gini		
			Pré-PRF	Pós-PRF	Taxa de crescimento
Estrutura atual do IRPF	149,7	-	0,60111	0,5844	-2,78
1. Reinstituição da tributação de lucros e dividendos pela alíquota linear de 15%	192,8	2.101	0,60111	0,5791	-3,67
2. Tributação de lucros e dividendos por alíquotas progressivas (0% a 27,5%)	208,4	1.164	0,60111	0,5769	-4,03
3. Alíquotas adicionais (35%, 40% e 45%), mantendo isenção de lucros e dividendos	192,8	3.815	0,60111	0,5793	-3,63
4. Inclusão de uma alíquota adicional e tributação de lucros e dividendos pelas alíquotas progressivas (0% a 35%)	221,4	1.164 – 1.280	0,60111	0,5752	-4,31

Fonte: Gobetti e Orair (2016, p. 27).

A própria Receita Federal admite que essa isenção pode gerar debates sobre justiça tributária. Mesmo assim, defende sua posição, a despeito de afirmar que o sistema tributário de referência para o Imposto de Renda deve abranger a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e outros proventos de qualquer natureza, que incluiria salários, aluguéis, juros e lucros. Ao defender a exclusão dos dividendos afirma que:

A forma e o grau de integração da tributação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, mais especificamente o tratamento destinado aos dividendos, é considerado como parte da estrutura geral do imposto de renda e, por mais que essa escolha possa levantar questões sobre justiça fiscal com impactos na equidade do sistema, ela faz parte do sistema tributário de referência atual. (Ministério da Economia, 2020, p. 17).

A segunda ausência é a falta de transparência dos benefícios tributários existentes no nível subnacional (estados e municípios). Estudo recente buscou identificar os gastos tributários apenas no nível estadual, a partir da análise das LDOs e LOAs estaduais. Uma

das conclusões do estudo é que, segundo estimativas: “Os gastos tributários no Brasil corresponderam a 4.78% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2023, considerando somente o nível federal. Se os gastos tributários de nível estadual são incluídos, a proporção chega a 7.2% do PIB em 2023” (Renzio *et al.*, 2025, p.5).

Como síntese, conclui-se que o debate sobre os benefícios tributários no Brasil é ainda secundário dentro da agenda política de “garantia do equilíbrio fiscal”, sendo permeado por algumas ausências importantes. Por outro lado, ele possui um aspecto regressivo ainda pouco explorado, pela diversidade de benefícios tributários existentes e pela falta de avaliações sistemáticas do custo-benefício das diversas políticas. Ademais, a existência de poderosos grupos políticos e econômicos que se beneficiam desses benefícios contribui para a opacidade de seu processo decisório e gestão. Por fim, a magnitude dos valores renunciados provoca uma significativa redução da arrecadação da União, constringendo ainda mais o espaço fiscal para a promoção de políticas públicas no país.

No próximo capítulo, abordaremos o papel do TCU no controle dos benefícios tributários, entre 2011 e 2022, a partir da trajetória do Tribunal na elaboração de Relatórios e Pareceres Prévios sobre as contas prestadas pelo Presidente da República nesse período.

CAPÍTULO 6 – A ATIVIDADE DO TCU NO CONTROLE DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS: PARECERES ANUAIS PRÉVIOS SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO

Nos capítulos 2 e 3 foram apresentados o debate teórico sobre *accountability* pública e as teorias relacionadas a explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability* (*audit explosion and accountability overloads*). Exploramos também os instrumentos utilizados pelo TCU no controle da política fiscal e alguns dilemas sobre a atuação do Tribunal. Nos capítulos anteriores analisamos o conceito e os dados sobre os benefícios tributários no Brasil dentro da perspectiva do debate público sobre tributação e desigualdade. Passaremos agora a examinar o conjunto de relatórios e pareceres prévios sobre as contas do governo produzidos pelo TCU entre 2011 e 2022.

Esses relatórios e pareceres são o principal conjunto de dados empíricos utilizados na pesquisa. Percorreremos um percurso de doze anos da apreciação das contas do governo federal pelo TCU, que contemplam três mandatos presidenciais: Dilma (2011 a 2014); Dilma e Temer (2015 a 2018) e Bolsonaro (2019 a 2022).

O objetivo deste capítulo é investigar a atividade do TCU no controle dos benefícios tributários por meio da análise dos relatórios de auditoria das contas da União. Haveria alguma prática estabelecida para a fiscalização dos benefícios? Quais os parâmetros aplicados pelo Tribunal?

Para tanto, será analisada a natureza do relatório anual e parecer prévio do TCU sobre as contas do governo. Em que medida o Tribunal exerce seu papel fiscalizador e regulatório a partir desse procedimento institucional de *accountability* fiscal?

Procuraremos também responder outras perguntas, como: Quais seriam as principais recomendações emitidas pelo Tribunal? Em que medida foram atendidas pelos respectivos órgãos do poder executivo? Quais os principais órgãos do poder executivo, destinatários das recomendações emitidas pelo Tribunal?

6.1 A PRESTAÇÃO DE CONTAS DO GOVERNO FEDERAL E O PARECER PRÉVIO EMITIDO PELO TCU: CONTEXTO HISTÓRICO E NORMATIVO

Nessa seção será analisado o marco legal e histórico que regula o processo anual de julgamento da prestação de contas do governo federal – chamado de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) – pelo Tribunal de Contas da União.

6.1.1 Sobre a competência do TCU de apreciar as contas do governo

Como visto em capítulos anteriores, o Tribunal de Contas da União possui atribuições institucionais amplas, previstas na Constituição Federal em seu artigo nº 70, que consistem em exercer “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”.

Em outras palavras, a atuação do TCU consiste no chamado controle externo da administração pública, que é exercido formalmente pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas. Ainda de acordo com o mesmo artigo da Constituição Federal, qualquer pessoa física, jurídica, pública ou privada que arrecade, utilize ou gerencie recursos e bens públicos deve prestar contas.

Dentre suas diversas competências, uma das mais destacadas pelo legislador constitucional é a capacidade de “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento” (artigo nº 71, inciso I, CF/88). Essa atribuição é antiga, estabelecida pela primeira vez a nível constitucional em 1934, embora possa ser encontrada em regulamentos anteriores do TCU.

O primeiro regulamento do TCU publicado em 1892⁶³ estabelecia sua competência para examinar as contas ministeriais e tomar contas dos responsáveis pela gestão de recursos públicos. Ademais, previa o exame mensal do movimento de receitas e despesas para a consolidação anual dos resultados em um relatório.

⁶³ Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892.

O Decreto nº 13.868, de 12 de novembro de 1919, que modificou o regulamento original do TCU, aperfeiçoou essa competência anual sobre as contas públicas ao estabelecer em seu artigo nº 30, que competia ao Tribunal:

- Examinar as contas da gestão financeira da União, depois de formuladas pelo Ministério da Fazenda e antes de apresentadas pelo Presidente da República ao Congresso, emitindo parecer em que assinale se, na execução do Orçamento, agiu o Poder Executivo com inteira observância das autorizações legislativas e conforme os preceitos de contabilidade pública;
- Expor em relatório anualmente dirigido às Casas do Congresso a situação da Fazenda Federal durante e até o fim do último exercício encerrado; sugerir medidas tendentes à melhor arrecadação da receita e à fiscalização da despesa; emitir parecer sobre a expansão desta e suas causas e fazer menção das omissões e abusos praticados na execução das leis do orçamento e nas que entendem com a administração fiscal, e prestar outras informações necessárias.

A Constituição de 1934 constitucionalizou essa atribuição pré-existente da seguinte maneira em seu artigo nº 60, que dispõe que o Ministro da Fazenda deve “apresentar anualmente ao Presidente da República, para ser enviado à Câmara dos Deputados, com o parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da receita e despesa do último exercício”.

Estabelece também que o Tribunal de Contas:

- acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos (art. nº 99).
- dará parecer prévio, no prazo de trinta dias sobre as contas que o Presidente da República deve anualmente prestar à Câmara dos Deputados (art. nº 102).

Essa breve recuperação histórica serve para afirmar a relevância desse procedimento de *accountability* fiscal, o qual centraliza uma das principais atribuições regulares e anuais do TCU com relação a fiscalização das contas públicas.

Em 2023, por ocasião do julgamento das contas do Presidente da República de 2022, o TCU desempenhou essa função pela 88ª vez emitindo o relatório e o parecer prévio sobre as contas prestadas.

Temos, portanto, duas obrigações relacionadas. A primeira por parte do poder executivo federal – na figura do Presidente da República – que deve prestar anualmente contas sobre a gestão financeira, orçamentária e patrimonial da União. A segunda

obrigação é a do TCU, que consiste em analisar e emitir parecer prévio a ser encaminhado ao Congresso Nacional sobre as contas prestadas. Por fim, cabe ao Congresso Nacional a última palavra sobre o julgamento das contas do governo federal, a partir da análise técnica e das recomendações elaboradas pelo Tribunal.

Neste sentido, compete ao Presidente da República, como responsável último pela administração dos recursos públicos da União, de prestar anualmente as contas referentes ao exercício anterior dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa (artigo nº 84, inciso XXIV da CF/88). Por sua vez o TCU, como mencionado acima, deve apreciá-las também em 60 dias contados a partir de seu recebimento.

Nas próximas seções detalharemos cada uma dessas obrigações.

6.1.2 Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR): previsão legal e conteúdo

A Lei n.º 10.180/2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prevê em seu artigo nº 24, inciso X, que “compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional”.

Desde sua criação, em 2003, a Controladoria-Geral da União (CGU) tem exercido a coordenação do processo de elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República, dentro de sua atribuição institucional de ser o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Em conjunto com a CGU, dois Ministérios se destacam na elaboração da Prestação de Contas: (i) Ministério da Fazenda (especialmente por meio da Secretaria do Tesouro Nacional – STN); e (ii) Ministério do Planejamento e Orçamento, consolidando informações anuais sobre os orçamentos da União, incluindo indicadores e metas dos programas, além da execução orçamentária e física das ações governamentais.

Cabe ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal possui em seus artigos nºs 49, 56 e 58 algumas disposições sobre o conteúdo da Prestação de Contas que deve ser observado pelos órgãos responsáveis por sua elaboração.

De acordo com a Constituição Federal, as contas que devem ser prestadas pelo Presidente da República são chamadas de Prestação de Contas do Presidente da República

(PCPR). Ao longo do período pesquisado (2011 a 2022), seu conteúdo foi praticamente o mesmo, com poucas alterações que serão mencionadas abaixo.

É um documento dividido em seis partes, contendo informações relacionadas ao ano fiscal relatado sobre:

1. Política Econômico-Financeira e Social
2. Execução dos Orçamentos da União (Orçamento Fiscal, Seguridade Social e Investimentos)
3. Atuação por Setor Governamental/ Área ou Eixo Temático/ Resultados da Atuação Governamental
4. Balanço Geral da União (BGU)
5. Providências adotadas sobre as Recomendações do TCU
6. Relatório do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (a partir de 2015)

Para alguns anos, informações adicionais foram incluídas como um novo capítulo no próprio documento ou em um anexo. Por exemplo, em 2012, foi adicionado um capítulo sobre o “Sistema de Custos do Governo Federal”. Em 2020, um capítulo sobre as “Ações de Enfretamento à Covid-19”. Em 2013 e 2014, um pequeno anexo sobre renúncias tributárias e previdenciárias também foi adicionado. Em 2021 e 2022, foi publicado um anexo contendo informações sobre a estimativa da carga tributária e da evolução dos gastos tributários, entre outros temas.

Cabe destacar que, após a emissão de parecer por parte do TCU de rejeição das contas da presidente Dilma Roussef em 2014, o PCPR de 2015 incluiu um grande anexo (202 páginas) com informações adicionais. O mesmo aconteceu com o PCPR de 2016 e 2017, após uma nova rejeição do TCU das contas da presidente de 2015.

Nesse sentido, podemos dizer que o poder executivo, nos anos de 2015, 2016 e 2017, provavelmente movido pelo impacto político e administrativo da rejeição de suas contas, buscou fornecer um novo conjunto de informações mais detalhadas sobre a atividade governamental na forma de um documento anexo ao PCPR.

Além disso, a partir de 2015, um novo capítulo foi incluído no PCPR, contendo um “relatório do Controle Interno, contemplando as ações da Controladoria-Geral da União nas áreas de Prevenção e Combate à Corrupção, Auditorias e Fiscalizações, Ouvidoria e Correição no Poder Executivo Federal (...) incluindo as punições imputadas

a agentes públicos decorrentes de atos de má gestão dos recursos federais sob suas responsabilidades” (CGU, PCPR 2015, p. 07).

Esse fato indica a intenção do governo de comunicar as atividades de controle interno e combate a corrupção implementadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), que ocorreu em um momento em que grupos políticos tentavam associar o governo Dilma a esquemas endêmicos de corrupção e desmando sobre os recursos públicos.

Podemos dizer que o PCPR possui quatro grandes blocos de informações principais que serão analisados pelo TCU. Um primeiro engloba o cenário econômico amplo e a política monetária, cambial e a gestão da dívida pública. Um segundo bloco de informações examina a execução dos orçamentos da União e resultados da ação governamental, incluindo, receitas, renúncias, limites constitucionais e legais às despesas, emendas parlamentares e, por fim, análise de alguns programas, ações orçamentárias e seus respectivos indicadores para o alcance das metas físicas. Um terceiro bloco de informações é consubstanciado no Balanço Geral da União (BGU) e produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Por último, a CGU consolida informações de todo o Poder Executivo sobre o atendimento das recomendações e alertas emitidos pelo TCU sobre as contas prestadas em anos anteriores, com todas as providências adotadas em relação a cada uma das recomendações. Essa parte do PCPR estabelece um profícuo diálogo institucional, por meio de um dos mais relevantes instrumentos de *accountability* estabelecidos pela Constituição Federal, que está presente na agenda da maioria dos países, como veremos mais adiante. Esse debate institucional, que pode durar vários anos, visa aprimorar os controles e práticas contábeis, financeiras, fiscais e de transparência da administração pública federal com o objetivo último de assegurar o uso eficiente dos recursos públicos, visando a conformidade de sua gestão em acordo com as normas vigentes.

Após as explicações compartilhadas pelo Poder Executivo, representado pela CGU, o TCU analisa as providências adotadas e as mudanças promovidas pelos diversos órgãos, que são o “públicos-alvo” das recomendações. Por fim, indica em seu relatório sobre as contas do governo se as recomendações emitidas foram implementadas, se estão em fase de implementação ou não foram implementadas.

Antes de finalizar esta seção e iniciar a análise da previsão legal e do conteúdo do relatório e parecer prévio do TCU sobre as contas do governo, faremos alguns apontamentos sobre o Balanço Geral da União (BGU) contido no PCPR.

6.1.3 O Balanço Geral da União (BGU)

Compete à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborar anualmente o Balanço Geral da União (BGU), o qual é parte da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) e é analisado pelo Tribunal de Contas da União.

A STN foi criada em 1986 e consiste em um órgão central para a contabilidade pública. A instituição foi estabelecida para centralizar a gestão das contas públicas no país, e incluiu a criação de uma conta única do Tesouro no Banco Central. Com a nova Constituição Federal de 1988, a STN procurou racionalizar os gastos federais e as transferências orçamentárias a partir do novo planejamento criado por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Para produzir seus balanços, a STN se apoia nas informações extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

O Balanço Geral da União (BGU), também conhecido como Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), é publicado trimestralmente e consolidado anualmente. Ele é formado por um conjunto de balanços e suas notas explicativas⁶⁴:

- Balanço Patrimonial (BP) – demonstra o ativo financeiro e permanente; o passivo financeiro e permanente; o saldo patrimonial e as contas de compensação (art. nº 105 da Lei nº 4320/1964).
- Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) – evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício (art. nº 104 da Lei nº 4320/1964).
- Balanço Orçamentário (BO) – demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (art. nº 102 da Lei nº 4320/1964).
- Balanço Financeiro – demonstra a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (art. nº 103 da Lei nº 4320/1964).

⁶⁴Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-geral-da-uniao-bgu-anual/2023/114>>, acesso em 08 ago. 2024.

- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) – visa evidenciar as origens e as aplicações das disponibilidades financeiras obtidas pela entidade, classificando-as em três grupos de atividades: operacionais, de investimento e de financiamento (STN e BGU, 2022, p. 24).
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) – evidencia as operações que alteraram a composição do patrimônio líquido no exercício (STN e BGU, 2022, p. 24).

Podemos verificar que a contabilidade pública e a obrigatoriedade de transparência das contas públicas são regidas por diversas previsões legais, em especial se destaca a Lei nº 4.320/1964, o Decreto-lei nº 200/1967, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)⁶⁵.

Essa profusão de regras e obrigações específicas em relação a como deve ser exercida a contabilidade e a gestão das contas públicas de forma transparente e eficiente, confere ao Tribunal de Contas da União parâmetros normativos delimitados para exercer seu controle externo sobre as contas da União, que se realiza por meio de procedimentos de auditoria financeira e de conformidade.

O TCU estrutura sua apreciação das contas governamentais em duas vertentes principais: o Balanço Geral da União (BGU) e o Relatório sobre os orçamentos e a atuação governamental, conforme será detalhado na próxima seção.

6.1.4 Relatório e Parecer Prévio sobre as contas da União elaborados pelo TCU

O relatório de auditoria sobre as contas do presidente da República elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) é um dos principais documentos de fiscalização e avaliação *a posteriori* do orçamento público. O relatório e o parecer são produzidos com base em alguns parâmetros previstos na Lei Orgânica do TCU (Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992) e também por seu Regimento Interno:

- O parecer prévio deve ser elaborado em sessenta dias a contar de recebimento das contas prestadas pelo Presidente da República, que consiste nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder

⁶⁵ A 10ª edição do Manual foi aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 23, de 11 de dezembro de 2023.

Executivo sobre a execução da Lei Orçamentária Anual: orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas estatais e orçamento da seguridade social (art. nº 36 da Lei Orgânica).

- O Tribunal estabelecerá, em ato normativo específico, a forma de apresentação do relatório que acompanha as contas prestadas pelo Presidente da República (artigo nº 222 do Regimento Interno).
- O relator, além dos elementos contidos nas contas prestadas, poderá solicitar esclarecimentos adicionais e efetuar, por intermédio de unidade própria, fiscalizações que entenda necessárias à elaboração do seu relatório (artigo nº 224 do Regimento Interno).
- O parecer prévio será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como discorrerá sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais (artigo nº 228, caput e § 1º do Regimento Interno).
- O relatório, que acompanhará o parecer prévio, conterá informações sobre: o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País; o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. (artigo nº 228, § 2º do Regimento Interno).

Meses antes da apreciação das contas, o TCU – por representação da Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG)⁶⁶, que é a unidade interna responsável por

⁶⁶ A SEMAG agora se chama AudFiscal (Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal), parte da Secretaria de Controle Externo de Contas Públicas (SecexContas) que por sua vez é uma unidade da Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU (Segecex). Devido a mudança de nomenclatura ser recente, continuaremos nos referindo a esta unidade como SEMAG. Para mais informações sobre a mudança de nomenclatura e estrutura das unidades do Tribunal, pode-se consultar a Resolução TCU nº 373, de 23 de dezembro de 2024, que está disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/conheca-a-nova-estrutura-da-secretaria-geral-de-controle-externo-area-fim-do-tcu>>. Acesso em: 22 jun. 2025.

coordenar o processo técnico de auditoria das contas do governo – inicia um processo para estabelecer diretrizes para elaboração do relatório das contas do governo. O TCU segue os parâmetros dispostos acima e adiciona novos parâmetros os quais balizarão o trabalho do Ministro-relator escolhido por votação no ano anterior para realizar a apreciação do relatório.

Para a análise das contas do governo em 2012, por exemplo, que foi realizada no primeiro semestre de 2013, o Plenário do Tribunal emitiu em 29 de agosto de 2012 o acórdão nº 2.317, que, por sugestão da SEMAG, estabeleceu algumas diretrizes ao governo federal para a elaboração das contas do governo, a qual inclui diversos temas, entre os quais se destacam:

- o desempenho da economia brasileira e da política econômico-financeira do Governo Federal, incluindo o levantamento da carga tributária do Brasil.
- a previsão orçamentária e arrecadação das receitas da União, bem como os valores projetados e estimados das renúncias de receitas federais.
- a verificação do alcance das metas, do cumprimento dos limites e das vedações da legislação referentes à responsabilidade fiscal.
- a verificação da execução de programas governamentais por função de governo, destacando-se: na função energia, a regulação e a política de preço de combustível; na função previdência, a sustentabilidade dos regimes públicos de previdência. Esses dois temas foram incluídos por sugestão do Ministro-relator José Jorge.
- a obtenção de evidências de auditoria adequadas e suficientes para formar opinião sobre as demonstrações contábeis constantes no Balanço Geral da União.
- a consolidação das ações de controle relacionadas ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), bem como demonstração das renúncias financeiras e creditícias concedidas aos projetos do PAC.
- o levantamento de dados e informações sobre aspectos da atuação governamental relacionados ao objetivo central do PPA 2012-2015, que se refere ao crescimento inclusivo, abrangendo os programas temáticos das seguintes áreas: educação, saúde, desenvolvimento regional, infraestrutura e proteção social.
- a análise do cumprimento das recomendações emitidas pelo TCU no relatório e parecer prévio referente ao exercício de 2011.

Ou seja, a cada ano, o TCU emite diretrizes ao governo federal para a elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR). Após elaboradas, as contas são enviadas ao Congresso Nacional e encaminhadas ao TCU para análise.

Em geral, as diretrizes se repetem anualmente, em razão de disposições normativas existentes sobre a prestação de contas do governo. Contudo, entre 2011 e 2014, o TCU propôs um tema para o relatório do governo, sugerido pela SEMAG e acatado pelos demais Ministros. O relator designado também pode sugerir algum tema de interesse, como o fez o Ministro José Jorge para o relatório de 2012.

O tema das renúncias tributárias aparece em todos os relatórios dentro do período pesquisado (2011 a 2022). Em alguns anos, verificam-se diretrizes específicas sobre a sistematização de informações das renúncias tributárias para iniciativas governamentais específicas, tais como o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

Há, portanto, uma continuidade técnica na análise das contas ao longo dos anos e no acompanhamento das recomendações emitidas anteriormente. Isso permite um diálogo institucional permanente entre o Tribunal e os diversos órgãos do poder executivo federal.

Após o envio formal das contas do governo ao TCU, anualmente, é aberto um processo cujo objetivo é analisar e emitir parecer prévio sobre as contas do governo. Esse processo é intitulado “Contas do Presidente da República”, o qual possui um número e segue os ritos processuais próprios do Tribunal, assim como em qualquer outra matéria analisada pelo Tribunal por meio de processos de Prestação de Contas, Auditoria, Levantamento, Tomada de Contas, entre outros.

O Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo é um documento extenso, que possui uma estrutura semelhante ao longo dos anos. A cada ano, um ministro do TCU é escolhido para ser o relator desse processo. Seu gabinete trabalha em conjunto com várias unidades técnicas do Tribunal, especialmente com a Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG).

O relatório sobre as contas do governo é dividido em grandes seções e capítulos, onde se analisam:

- o desempenho da economia brasileira no ano anterior a publicação do relatório, considerando indicadores de atividade econômica, a política macroeconômica, a política monetária e a evolução da dívida pública.
- a análise das receitas e despesas públicas (PPA, LDO, LOA).
- a ação setorial da atuação do governo por meio de seus programas, ações, metas e indicadores de resultados.

- o Balanço Geral da União, onde o TCU emitirá opinião com ressalvas sobre as demonstrações contábeis e patrimoniais apresentadas pela União.

Uma seção específica no relatório versa sobre o monitoramento das recomendações do TCU nas contas do governo dos anos anteriores e quais foram as providências adotadas pelo poder executivo. O conjunto de informações dessa seção foi examinado de forma detalhada nesse capítulo.

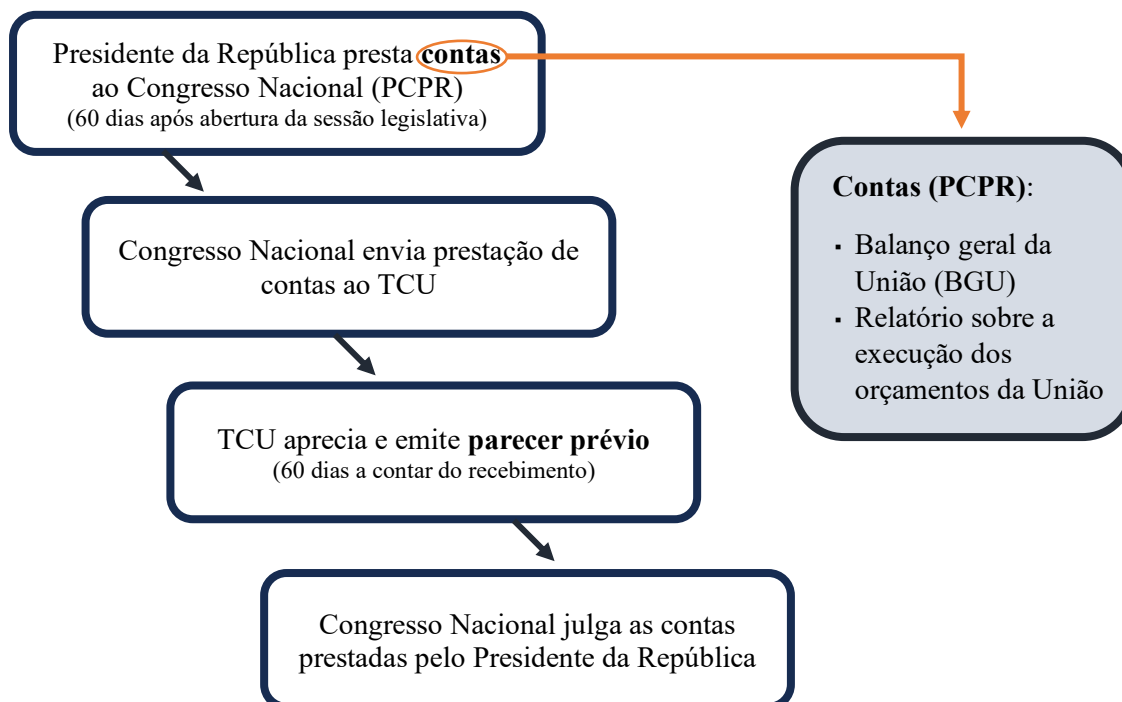
A conclusão do relatório subsidia a elaboração do Parecer Prévio sobre as Contas do Governo, que consiste em uma síntese direcionada ao Congresso Nacional, contendo:

- a proposta de acórdão com a conclusão pela aprovação (com ou sem ressalvas) ou rejeição das contas.
- o voto do relator, abrangendo a síntese da análise realizada, listando as ressalvas encontradas e as recomendações direcionadas a diversos órgãos públicos.
- a declaração de voto dos demais ministros/as.
- a manifestação do procurador-geral do Ministério Público, do TCU e do presidente do Tribunal.

Por fim, segundo o artigo nº 229 do Regimento Interno do TCU, “o Tribunal restituirá ao Congresso Nacional as Contas do Presidente da República acompanhadas do parecer prévio aprovado pelo Plenário, do relatório apresentado pelo relator e das declarações de voto emitidas pelos demais ministros e ministros-substitutos convocados”.

Na Figura 3 se verifica um diagrama desse processo, elaborado a partir do relatório e parecer prévio das Contas do Governo de 2015, no qual podemos visualizar de maneira simples as várias etapas descritas anteriormente.

Figura 3. Diagrama síntese do processo de elaboração do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo.



Fonte: Extraído do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2015 (TCU, 2015).

6.1.5 Parâmetros internacionais para a publicação das contas anuais dos governos e do relatório de auditoria das contas

Antes de analisar o relatório e o parecer prévio do TCU com relação a prestação de contas anual do governo para os anos de 2011 a 2022, consideramos relevante ilustrar, à título de comparação, quais são as referências internacionais para a publicação de tais documentos. Verificaremos também qual é a extensão das informações prestadas pelo governo federal e pelo TCU – para a elaboração do parecer prévio sobre as contas do governo – em comparação com o processo em outros países.

Organizações internacionais multilaterais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sua sigla em inglês) produzem manuais e instruções para os governos e seus respectivos Tribunais de Contas com relação a produção e publicação de informações fiscais. Essas organizações compartilham boas práticas internacionais de gestão financeira, que influenciam o comportamento das instituições públicas em todos os países.

Outra organização internacional chamada *International Budget Partnership* (IBP) consolidou as principais referências internacionais sobre a transparência fiscal e desenvolveu uma pesquisa bianual sobre a transparência, participação e fiscalização do orçamento público, chamada de Inquérito sobre o Orçamento Aberto ou *Open Budget Survey* (OBS). Foram utilizados dados dessa pesquisa ao longo da Tese.

Seguindo os parâmetros internacionais, o IBP recomenda que os governos produzam e publiquem oito documentos orçamentários ao longo do processo anual de formulação, implementação e fiscalização do orçamento, que são considerados essenciais para o bom acompanhamento da gestão fiscal. Segue abaixo a lista desses documentos, como são conhecidos em inglês, e qual seria a sua correspondência no Brasil:

- Declaração Pré-orçamental (*Pre-Budget Statement*): Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias ou Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- Proposta de Orçamento do Executivo (*Executive's Budget Proposal*): Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA).
- Orçamento Promulgado (*Enacted Budget*): Lei Orçamentária Anual (LOA).
- Orçamento Cidadão (*Citizens Budget*): Orçamento Cidadão.
- Relatórios Durante o Ano (*In-Year Reports*): Resultado do Tesouro Nacional (mensal); Relatório Resumido da Execução Orçamentária-RREO (mensal) e Relatório de Avaliação das Receitas e Despesas Primária (bimestral)⁶⁷.
- Revisão Semestral (*Mid-year Review*): Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais (quadrimestral).
- Relatório de Fim de Ano (*Year-End Report*): Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR).
- Relatório de Auditoria (*Audit Report*): Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República.

A obrigação de produzir a maior parte desses documentos está prevista na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei nº 4.320/1964.

A análise subsequente se concentrará nos dois últimos documentos examinados nas seções anteriores: (i) 6.1.2, (ii) 6.1.3, e (iii) 6.1.4. A nomenclatura utilizada no Brasil é semelhante a utilizada em países Lusófonos e outros países latino-americanos. Em Angola, Moçambique e Portugal, o relatório de fim de ano é chamado de Conta Geral do

⁶⁷ Esses relatórios são produzidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, entre os quais o último é co-elaborado em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e Receita Federal do Brasil.

Estado. No México é conhecido como “*Cuenta Pública*”. Em Portugal, o relatório de auditoria é nomeado pelo Tribunal de Contas como “Parecer sobre a Conta Geral do Estado”.

Segundo o IBP (Ramkumar e Shapiro, s.d.), em publicação que analisa as características desses documentos orçamentários fundamentais para a transparência e boa gestão dos recursos públicos, considera-se que o relatório de fim de ano:

apresenta a discussão do governo sobre o desempenho do orçamento na sua execução em relação ao orçamento original, e em relação a todos os orçamentos complementários que possam ter sido aprovados no decorrer do ano. Cobre o que foi realmente gasto e arrecadado em comparação ao que foi orçado. (...) O Relatório de Final de Ano é uma importante oportunidade para o governo fazer uma análise tanto macroeconômica como de certos programas setoriais do seu desempenho do ano anterior. Este Relatório tem um duplo papel. Por um lado, serve para orientar os ministérios setoriais em relação às políticas e programas que precisam ser fortalecidos e, por outro lado, é importante para que se comece a ter ideias sobre as futuras direções políticas (Ramkumar e Shapiro, s.d., p. 36 e 37).

O FMI (IMF, 2007), em seu Manual de Transparência Orçamentária diz que:

O relatório de fim de ano permite ao governo demonstrar os principais resultados alcançados e realizar uma revisão abrangente dos ativos e passivos financeiros e passivos contingentes do governo. Deve explicar qualquer desvio do cumprimento do nível de receitas e despesas do orçamento autorizado pelo legislativo. Deverá, se possível, incluir também informações sobre o desempenho que demonstrem como as metas originalmente articuladas alcançaram resultados reais. Idealmente, o relatório de fim de ano deverá fornecer correspondências explícitas com documentos orçamentários anteriores. (IMF, 2007, p. 59 e 60)⁶⁸

Por outro lado, o informe de auditoria deveria:

fornecer à sociedade uma avaliação independente e competente a respeito da precisão e confiabilidade do que o governo informou sobre como arrecadou os impostos e gastou os recursos públicos ao longo do ano anterior. O Relatório de Auditoria também indica se o governo cumpriu com as leis de gestão financeira e regulamentos administrativos durante o ano orçamentário. Em alguns países, o Relatório de Auditoria também comenta sobre a exatidão das informações dos documentos financeiros a respeito dos ativos e passivos, e também pode conter observações sobre a eficiência e efetividade do gasto governamental (Ramkumar e Shapiro, s.d., p. 39).

⁶⁸ Trecho original em inglês: *The year-end report allows the government to demonstrate key results achieved and to outline a comprehensive overview of the government's financial assets and liabilities, and contingent liabilities. It should explain any deviation from compliance with the level of revenue and expenditures authorized by the legislature in the budget. It should, if possible, also include performance information that demonstrates how the originally articulated targets have achieved actual results. Ideally, the year-end report should provide explicit reconciliations to previous budget documents.*

A elaboração e publicação desses documentos se insere em uma prática ampla de boa gestão financeira e orçamentária, com critérios e padrões, cuja construção e pactuação é realizada coletivamente na comunidade internacional, formada por instituições financeiras multilaterais, organizações internacionais, Ministérios da Fazenda, Entidades Fiscalizadoras Superiores, entre outras instituições.

Com foco na avaliação do nível de transparência orçamentária do Brasil em comparação com o nível de outros países, analisaremos a abrangência do conteúdo de informações disponibilizadas pelo poder executivo, na Prestação de Contas Anuais do Presidente da República, e na análise realizada pelo TCU, que é composta pelo relatório e parecer prévio sobre as contas do governo.

Serão utilizados os dados da *Open Budget Survey* (OBS), que conta com nove edições da pesquisa, abarcando o período de levantamento do estudo – 2006, 2008, 2010, 2012, 2015, 2017, 2019, 2021, 2023 – o que nos permite construir uma série histórica comparativa. Ao longo das nove edições globais da pesquisa foram acrescentados, progressivamente, um conjunto maior de países, o que agrega robustez a análise.

Com relação a transparência orçamentária, a pesquisa possui um total de 109 indicadores igualmente ponderados, que avaliam a publicação tempestiva e o conteúdo dos oito principais documentos orçamentários elencados anteriormente. Os índices de transparência e respectivos indicadores para cada documento orçamentário compõem o índice geral de transparência, o qual é pontuado em uma escala de 0 a 100.

A partir da base de dados disponível no IBP⁶⁹, foram selecionadas todas as edições do OBS compatíveis com o recorte temporal definido para esta tese: 2011 a 2022 (governos Dilma, Temer e Bolsonaro).

As quatro variáveis avaliadas foram: (1) pontuação atribuída ao relatório de final de ano (Prestação de Contas do Presidente da República); (2) pontuação atribuída ao relatório de auditoria (Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República); (3) pontuação total alcançada pelo Brasil sobre transparência do orçamento público da União; e (4) pontuação recebida pelo Brasil em comparação com outros países avaliados.

Cabe observar que para as variáveis 1 e 2 foram checados os anos fiscais de referência do relatório avaliado pela OBS. As pontuações 3 e 4 do Brasil buscam evidenciar a comparação com outros países ao longo da série histórica analisada. A Tabela

⁶⁹ Disponível em: <<https://internationalbudget.org/open-budget-survey/download>>, acesso em 22 jun. 2025.

6 sintetiza os resultados deste levantamento no *Open Budget Survey*, durante o período entre 2015 e 2023.

Tabela 6. Resultados do *Open Budget Survey* (Inquérito sobre Orçamento Aberto) para o Brasil referente as edições de 2015 a 2023 a partir de variáveis selecionadas.

	Pontuação do relatório de fim de ano (PCPR)	Pontuação do relatório de auditoria (parecer prévio)	Ano fiscal avaliado referente aos documentos mencionados nas colunas anteriores	Pontuação total do Brasil: transparência do orçamento	Ranking do Brasil em comparação com outros países (índice de transparência do orçamento)
OBS 2023	88/100	100/100	2021	80/100	7/125
OBS 2021	88/100	100/100	2019	80/100	7/120
OBS 2019	88/100	100/100	2017	81/100	6/117
OBS 2017	88/100	100/100	2015	77/100	7/115
OBS 2015	95/100	100/100	2013 (PCPR) 2012 (parecer TCU)	77/100	6/102

Fonte: elaboração própria a partir de dados da Open Budget Survey (OBS).

Ao longo das últimas cinco edições da Pesquisa sobre Orçamento Aberto, o número de países avaliados aumentou de 102 (2015) para 125 (2023). Em relação ao índice de transparência do orçamento, o Brasil tem estado entre os dez países melhor avaliados. Pressupõe-se que esse desempenho se deve ao robusto arcabouço legal existente no país com relação a gestão das finanças públicas de forma transparente. Optamos por incorporar a dimensão internacional – seguindo a abordagem adotada para os dados comparativos sobre gastos tributários no Capítulo 5 – a fim de estabelecer um referencial para avaliar a quantidade e a qualidade das informações disponíveis sobre a gestão fiscal no país.

Com relação aos dois relatórios avaliados, observa-se que ambos possuem uma pontuação alta sobre a abrangência da informação disponibilizada, adotando-se como referência os padrões internacionais.

O relatório de fim de ano é analisado a partir de 14 indicadores, que fazem parte de um índice por documento e do índice geral de transparência, que também é chamado de *Open Budget Index*. O Brasil possui a pontuação máxima na maioria dos indicadores com exceção de dois deles (indicador número 92 e 95)⁷⁰, que estão relacionados a falta

⁷⁰ Indicador 92 - O Relatório de Fim de Ano apresenta as diferenças entre as estimativas originais de dados não financeiros relacionados aos insumos (inputs) e o resultado efetivo?

Indicador 95 - O Relatório de Fim de Ano apresenta as diferenças entre as estimativas originais dos fundos extraorçamentários e o resultado efetivo?

de informação exaustiva sobre as estimativas originais, seus resultados efetivos referente aos dados não financeiros, em relação aos produtos das ações orçamentárias; e sobre fundos extraorçamentários.

Com relação ao parecer prévio produzido pelo TCU (relatório de auditoria sobre as contas do governo), o Brasil obteve a pontuação máxima em todos os 7 indicadores presentes na pesquisa⁷¹.

Destacamos a seguir dois indicadores relacionados com o acompanhamento das recomendações emitidas pelas Entidades Superiores de Auditoria ao poder executivo. A razão de ressaltar esses indicadores é para ilustrar onde o poder executivo brasileiro se encontra – em um amplo panorama internacional – em relação a prática institucional de responder e dar publicidade as providências adotadas com relação as recomendações emitidas pelo TCU. Da mesma forma, apresentaremos um dado comparativo internacional sobre em que medida as Entidades Superiores de Auditoria publicizam e acompanham o cumprimento de suas recomendações emitidas ao poder executivo.

Essa informação é sensível ao tema da presente Tese. As recomendações sobre os benefícios tributários, emitidas pelo Tribunal de Contas da União em seu relatório de auditoria e parecer prévio, compõe a principal fonte de dados a ser investigada nesse capítulo. O conjunto de dados obtidos por esta fonte revelará evidências que possibilitarão responder a algumas das perguntas da pesquisa.

Para os dois indicadores selecionados e apresentados na tabela abaixo, o Brasil ao longo das últimas cinco edições do OBS obteve a pontuação máxima, representada pela prática descrita na opção “a”.

Como contraste a este bom desempenho verificado no caso brasileiro, cabe ressaltar que de acordo com os resultados da última edição do OBS (2023), o poder executivo de 78% dos 125 países avaliados não disponibilizou ao público, de forma tempestiva, as providências tomadas para responder às recomendações da auditoria sobre as contas anuais do governo.

Para além disso, 58% das Entidades Superiores de Auditoria ou o respectivo poder legislativo nos países examinados, não publicizam – de forma tempestiva – um relatório que acompanha as medidas tomadas pelo executivo para responder as recomendações da auditoria sobre as contas do governo.

⁷¹ Os indicadores relacionados ao Relatório de fim de ano são numerados entre 84 a 96 incluindo também o indicador YER-2 (total: 14 indicadores). Os indicadores relacionados ao Relatório de auditoria são numerados entre 97 a 102 incluindo o indicador AR-2 (total: 7 indicadores).

Tabela 7. Resultados do Open Budget Survey (Inquérito sobre Orçamento Aberto), edição 2023, com relação aos indicadores 101 e 102.

	Indicador 101: O executivo disponibiliza ao público um relatório sobre os passos que tomou para tratar as recomendações ou constatações da auditoria que indique uma necessidade de medidas corretivas?	Indicador 102: A Entidade Suprema de Auditoria ou o legislativo divulgam ao público um relatório que acompanha as medidas tomadas pelo executivo para tratar as recomendações da auditoria?
a. Sim, sobre todas as recomendações da auditoria	10	24
b. Sim, sobre a maioria das recomendações	7	9
c. Sim, sobre algumas das recomendações	10	19
d. Não	98	73
Total (países)	125	125

Fonte: elaboração própria a partir de dados da Open Budget Survey (OBS)

Verifica-se que as recomendações proferidas pelo TCU são tomadas em consideração pelo poder executivo brasileiro, corroborando para um debate institucional contínuo entre instituições públicas da União e o órgão máximo de controle externo. Esse mesmo contexto não é observado na maioria dos países avaliados pela *Open Budget Survey*. Ou seja, os dados e a metodologia utilizada na pesquisa empírica da presente tese não poderiam ser replicados em muitos outros países, ilustrando robustez institucional do sistema de *accountability* fiscal existente no Brasil.

A seção seguinte examinará os relatórios e pareceres prévios do TCU acerca das contas do governo e as recomendações proferidas relativas aos benefícios tributários.

6.2 RELATÓRIOS DE AUDITORIA SOBRE AS CONTAS DO/A PRESIDENTE DA REPÚBLICA ELABORADOS PELO TCU ENTRE 2011 E 2022.

Todos os pareceres prévios conclusivos sobre as contas da/o Presidente da República referentes aos anos fiscais de 2011 a 2022 (12 relatórios) foram analisados, portanto, esta avaliação inclui: o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo; o acordo (relatório e voto) do ministro relator; e a declaração de voto das/os demais ministros/as.

O período de análise da Tese procurou contemplar um período de doze anos passando por três mandatos presidenciais e um processo de *impeachment* que pode ser considerado questionável, posto que a rejeição das contas do governo pelo TCU – que

foram chamadas de “pedaladas fiscais” – serviu como um dos argumentos utilizado pelo Congresso Nacional para afastar Dilma Rousseff da Presidência da República.

Esse período é adequado para compreender as possíveis mudanças institucionais, normativas e de práticas – por parte do TCU e diversos órgãos do governo – com relação a gestão e controle dos benefícios tributários no Brasil.

No período de 12 anos fiscais analisados, o parecer prévio e o relatório emitido pelo TCU englobam em média 537 páginas, variando entre 315 e 924 páginas por ano fiscal. Sua estrutura sofreu alterações pouco expressivas no período delimitado pela pesquisa. Portanto, realizamos uma análise em cada relatório anual de auditoria das contas do governo federal, com o foco nas seguintes seções:

- as recomendações emitidas sobre o tema, comparando-as com o conjunto de recomendações emitidas referentes a outras áreas de política fiscal.
- as ressalvas, os alertas e as irregularidades emitidas sobre o tema, comparando com outras áreas de política fiscal.
- o atendimento ou não – por parte do poder executivo – das recomendações e alertas do TCU sobre os benefícios tributários

A apreciação da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) pelo TCU é um processo realizado por ritos formais que envolve diversas unidades técnicas do Tribunal, particularmente, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG), e o seu corpo político formado pelos nove ministros⁷², ministros substitutos e representantes do Ministério Público. O relatório e o parecer prévio são apresentados ao Plenário pelo Ministro Relator.

Com base em observação presencial realizada durante a sessão de julgamento das contas do governo de 2021, ocorrida em 29 de junho de 2022, na sede do TCU em Brasília, observamos que a apresentação do relatório e do parecer prévio pelo Ministro relator acontece em uma sessão solene com a presença de diversas autoridades da república.

Em 2022, o TCU julgou as contas do ano fiscal de 2021, tendo como relator o Ministro Aroldo Cedraz. A sessão foi presidida pela presidente do TCU, Ministra Ana Arraes. Entre os presentes no auditório do plenário, estavam alguns comandantes das forças armadas e o então Ministro da Economia Paulo Guedes. Todos os presentes nas

⁷² Durante todo o período investigado (2011 a 2022), entre os ministros nomeados para o Tribunal, ao longo dos anos, havia somente uma mulher: Ministra Ana Arraes.

galerias do plenário do Tribunal observaram a apresentação do relatório e a proposta de parecer prévio do Ministro Aroldo. Após sua apresentação cada ministro apresentou sua declaração de voto, com o foco em aspectos do relatório e da política fiscal de seu interesse.

Por exemplo, o recém-empossado Ministro Antonio Anastasia apresentou uma declaração de voto com o foco nas renúncias tributárias trazendo informações adicionais e preocupações sobre o tema, que foram registradas no parecer prévio do TCU, sendo aprovado naquela sessão e posteriormente enviado ao Congresso Nacional.

Em sua primeira participação – como integrante do TCU – na apreciação das contas anuais do Presidente da República, o Ministro mencionou que o tema dos gastos tributários tem sido apreciado pelo TCU há mais de 10 anos e que “a anotação mais recorrente tem sido o não cumprimento das regras de responsabilidade fiscal associadas às renúncias das receitas de tributos. As apurações que este Tribunal realizou em exercícios pretéritos têm revelado deficiências no atendimento a esses requisitos”.⁷³

Cabe ressaltar, o caráter técnico e político do TCU, que pode ser exemplificado através do Ministro Antonio Anastasia. Ele é um político experiente, ex-senador da república, ex-governador do estado de Minas Gerais, cuja carreira política foi coroada com uma indicação vitalícia ao prestigioso cargo de Ministro do TCU. Cabe lembrar que ele foi o relator da Comissão Especial do *Impeachment* da ex-presidenta Dilma Rousseff, no Senado Federal, tendo concluído em seu relatório sobre a procedência da acusação e o encaminhamento da realização do julgamento em plenário.

Foi escolhido em 14 de dezembro de 2021 pelo Senado Federal para ocupar uma vaga no Tribunal, substituindo o ministro Raimundo Carreiro. O plenário do Senado o escolheu por 52 votos em uma votação onde também participou a então senadora Kátia Abreu, que recebeu 19 votos.⁷⁴

Após o encerramento da sessão de julgamento das contas de 2021 pelo TCU foi organizada uma conferência de imprensa, quando participaram a presidente do Tribunal e o relator, com o assessoramento técnico da SEMAG.

O objetivo do relato acima foi ilustrar um pouco como ocorre o debate e julgamento das contas do governo pelo plenário de ministros do TCU, antes de introduzir

⁷³ Declaração de voto do Ministro Antonio Anastasia no Parecer Prévio das Contas do Presidente da República – exercício 2021.

⁷⁴ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/12/14/anastasia-e-escolhido-pelo-plenario-para-o-cargo-de-ministro-do-tcu>>, acesso em 22 jun. 2025.

a tabela 8 onde estão apresentados dados gerais consolidados dos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022.

Tabela 8. Informações sobre os relatores designados e o parecer prévio do TCU em relação as contas do governo federal entre 2011 e 2018.

Ano fiscal	Governo	Decisão - Parecer prévio TCU	Data de aprovação do parecer prévio pelo pleno do TCU	Relator TCU	Presidente do TCU	Parecer da CMO (Comissão Mista do Orçamento) ⁷⁵	Decisão Congresso Nacional ⁷⁶
2011	Dilma Rousseff	Contas aprovadas com ressalvas	23 de maio de 2012	Ministro José Múcio Monteiro	Ministro Benjamin Zymler	Parecer nº 57/2016 - CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas Relator: Dep. Hugo Leal	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 3/2022)
2012	Dilma Rousseff	Contas aprovadas com ressalvas	29 de maio de 2013	Ministro José Jorge	Ministro Augusto Nardes	Parecer nº 58/2016 - CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas Relator: Sen. Hélio José	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 4/2022)
2013	Dilma Rousseff	Contas aprovadas com ressalvas	28 de maio de 2014	Ministro Raimundo Carreiro	Ministro Augusto Nardes	Parecer nº 60/2016-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas Relator ad hoc: Dep. Ricardo Barros	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 5/2022)
2014	Dilma Rousseff	Contas rejeitadas	07 de outubro de 2015	Ministro Augusto Nardes	Ministro Aroldo Cedraz	Parecer nº 69/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas.	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 9/2022)
2015	Dilma Rousseff	Contas rejeitadas	05 de outubro de 2016	Ministro José Mucio Monteiro	Ministro Aroldo Cedraz	Parecer nº 67/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas.	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 10/2022)
2016	Dilma Rousseff/ Michel Temer	Contas aprovadas com ressalvas	28 de junho de 2017	Ministro Bruno Dantas	Ministro Raimundo Carreiro	Parecer nº 44/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 6/2022)

⁷⁵ Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/contas-da-presidencia>>, acesso em 28 ago. 2024.

⁷⁶ Idem

2017	Michel Temer	Contas aprovadas com ressalvas	13 de junho de 2018	Ministro Vital do Rêgo	Ministro Raimundo Carreiro	Parecer nº 70/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas.	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 11/2022)
2018	Michel Temer	Contas aprovadas com ressalvas	12 de junho de 2019	Ministra Ana Arraes	Ministro José Múcio Monteiro	Parecer nº 45/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas.	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 7/2022)
2019	Jair Bolsonaro	Contas aprovadas com ressalvas	10 de junho de 2020	Ministro Bruno Dantas	Ministro José Múcio Monteiro	Parecer nº 46/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 8/2022)
2020	Jair Bolsonaro	Contas aprovadas com ressalvas	30 de junho de 2021	Ministro Walton Alencar Rodrigues	Ministra Ana Arraes	Parecer nº 68/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas. Relator ad hoc: Dep. Claudio Cajado	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 12/2022)
2021	Jair Bolsonaro	Contas aprovadas com ressalvas	29 de junho de 2022	Ministro Aroldo Cedraz	Ministra Ana Arraes	Parecer nº 71/2022-CN Conclusão: pela aprovação das contas com ressalvas Relator ad hoc: Dep. Claudio Cajado	Aguardando despacho na Mesa do Congresso Nacional (PDN 13/2022)
2022	Jair Bolsonaro	Contas aprovadas com ressalvas	07 de junho de 2023	Ministro Jorge Oliveira	Ministro Bruno Dantas	Aguardando parecer da CMO (Comissão Mista do Orçamento)	-

Observação: entre 2011 e 2014, os relatórios sobre as contas do governo possuíam um tema orientador que era explorado com mais profundidade pelo Ministro relator. Esses temas foram:

- 2011: Sustentabilidade do crescimento
- 2012: Crescimento inclusivo
- 2013: Governança pública para o desenvolvimento
- 2014: Governança pública para a competitividade

Fonte: Elaboração própria em agosto de 2024.

Os critérios gerais para a aprovação ou rejeição das contas podem ser encontrados no artigo nº 228 do Regimento Interno do TCU apresentado anteriormente. Ao julgar as contas, o TCU decidirá se elas são regulares, regulares com ressalva ou irregulares (artigo nº 205 do regimento). Assim, o Tribunal emitirá um parecer prévio com uma dessas decisões, como pode ser verificado na Tabela 8.

De acordo com o Regimento Interno do TCU:

- As contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável (art. nº 207).
- As contas serão julgadas regulares com ressalva quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário (art. nº 208).
- As contas serão julgadas irregulares quando ocorrer: omissão no dever de prestar contas; prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico, ou infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos (art. nº 209).

No período analisado, podemos verificar que em dois anos as contas do governo foram rejeitadas pelo TCU. Essa decisão foi uma das bases legais para o processo político que resultou na perda de mandato da ex-presidente Dilma Rousseff.

Analizamos no capítulo 3, o posicionamento de alguns Ministros e procuradores do Ministério Público no TCU sobre o processo de *impeachment* que deixam dúvidas sobre a imparcialidade do julgamento das contas da presidente de 2014 e 2015, que foram rejeitadas pelo Tribunal.

Por ora, faz-se importante ressaltar que o TCU emite um parecer prévio sobre as contas do governo que deveriam ser apreciadas pelo Congresso Nacional. A Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) do Congresso Nacional deveria analisar o relatório do TCU e emitir um parecer concordando ou não com a sugestão do TCU pela aprovação (com ou sem ressalvas) ou pela rejeição das contas do governo.

A decisão final caberia ao plenário do Congresso Nacional por meio da edição de um Decreto Legislativo⁷⁷. Contudo, durante todo o período analisado (2011-2022), o Congresso não tem cumprido com essa atribuição, fazendo com que na prática, o parecer prévio do TCU seja a última palavra sobre as contas do governo.

Desde que o TCU rejeitou as contas da presidente para os anos fiscais de 2014 e 2015, a CMO suspendeu o debate sobre as contas do governo. Somente em dezembro de 2022, a Comissão decidiu analisar as contas do governo com base no relatório e parecer prévio do TCU para os anos fiscais de 2014 a 2021, inclusive aprovando as contas que

⁷⁷ Decreto disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/contas-da-presidencia>>, acesso em 19 jun. 2024.

foram previamente rejeitadas da ex-presidente Dilma Rousseff, como indicado na seção 3.2.1 do capítulo 3.

6.3 MANIFESTAÇÕES EMITIDAS PELO TCU NO JULGAMENTO DAS CONTAS DO GOVERNO FEDERAL E GRAU DE ATENDIMENTO POR PARTE DO PODER EXECUTIVO

Serão objeto de análise nesta e na próxima seção, todas as recomendações, alertas, irregularidades e ressalvas emitidas pelo TCU na apreciação das contas do governo, com o foco naquelas relacionadas aos benefícios tributários. No período de 12 anos analisado, o TCU emitiu 32 manifestações⁷⁸ relacionadas ao tema.

Como mencionamos anteriormente, o TCU aprecia as contas prestadas pelo governo federal as quais consistem em dois grandes blocos de informação. Um primeiro engloba o relatório consolidado pela Controladoria Geral da União (CGU) sobre a execução dos orçamentos (fiscal, seguridade social e de investimentos das empresas estatais). O segundo bloco de informações – de natureza contábil – consiste no Balanço Geral da União (BGU), também chamado de Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), que é produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional.

De acordo com informações contidas no parecer prévio das contas de 2016 (TCU, 2016, p. 393), observamos que, pelo menos desde 1994, existem registros de recomendações emitidas pelo TCU no exame das contas de governo, “contudo o atual padrão de análise, com a conclusão individualizada acerca da situação de cada recomendação (atendida, não atendida, em atendimento ou parcialmente atendida), passou ser adotado somente a partir do Relatório sobre as Contas de 2005”.

Cabe ressaltar, portanto, que essa prática institucional de emitir recomendações e acompanhar a sua implementação é ainda recente em termos históricos, considerando que o Tribunal, desde pelo menos a década de 1930, detém a atribuição de analisar as contas da União e oferecer um parecer prévio ao Congresso Nacional.

Na Tabela 9, apresentamos o universo total de manifestações do TCU relacionadas aos benefícios tributários emitidos nos pareceres prévios sobre a prestação de contas do presidente da república – entre os anos de 2011 e 2022 – abrangendo os governos Dilma, Temer e Bolsonaro, na forma de ressalvas, recomendações, alertas e irregularidades. No

⁷⁸ Consideramos como manifestações, o conjunto das ressalvas, recomendações, alertas e irregularidades identificadas pelo TCU quando do exame da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR).

final da tabela, verifica-se o número total de manifestações e o percentual de quantas delas foram relacionadas ao tema dos benefícios tributários.

Tabela 9. Número de manifestações do TCU relacionadas aos benefícios tributários emitidas nos pareceres prévios sobre a prestação de contas do presidente da república (2011 a 2022).

Ano fiscal	nº de ressalvas	nº de recomendações	nº de alertas	nº de irregularidades
2011	1	3	-	-
2012	1	2	-	-
2013	1	1	0	-
2014	0	0	0	0
2015	0	0	0	0
2016	3	1	1	-
2017	2	2	1	-
2018	1	0	1	-
2019	-	2	1	0
2020	-	0	0	1
2021	-	0	1	1
2022	-	2	2	1
Total	9	13	7	3
Total de manifestações gerais incluindo benefícios tributários (2011 a 2022)	191	346	37	42
Percentual de manifestações sobre benefícios tributários sobre o número total	5%	4%	19%	7%

Observações:

1. Dentro do período analisado, os alertas só começaram a ser emitidos no parecer prévio de 2013.
2. Irregularidades foram identificadas na análise das contas de 2014 e 2015 (que foram rejeitadas pelo TCU) e nas contas de 2019 a 2022 (governo Bolsonaro)
3. A partir de 2019, o TCU mudou a terminologia e sistemática das ressalvas que a partir de então foram caracterizadas como distorções, limitações e impropriedades.

Fonte: Elaboração própria.

Como podemos observar, o número de manifestações do Tribunal sobre o tema dos benefícios tributários é pequeno se comparado com outras áreas da gestão orçamentária, financeira e contábil do governo federal. Contudo, é possível verificar um

maior número relativo de alertas e irregularidades relacionadas ao tema com o passar dos anos. Do total de irregularidades identificadas e alertas proferidos sobre benefícios tributários, nota-se que 64% foram emitidas no exame das contas de 2019 a 2022 (governo Bolsonaro).

Os alertas se referem a um mecanismo previsto na LRF, que exploraremos com mais profundidade mais adiante. Faz-se relevante mencionar que de todos os alertas emitidos no período de 12 anos analisados, 19% foram relacionados com os benefícios tributários/renúncias fiscais.

As irregularidades consistem em manifestações mais contundentes do Tribunal, no tocante a análise das contas de governo. Elas podem dar ensejo a rejeição das contas por parte do Tribunal, como aconteceu na análise das contas da presidenta Dilma de 2014 e 2015, quando foram identificadas 29 irregularidades, 12 nas contas de 2014 e 17 nas contas de 2015. Estas irregularidades envolvem declarações de ocorrência de infração ou de ilegalidades cometidas pelo poder executivo federal na gestão dos recursos públicos.

Analisaremos na próxima seção a natureza de cada uma dessas categorias utilizadas pelo Tribunal, a saber: (1) ressalvas, (2) recomendações, (3) alertas e (4) irregularidades.

6.3.1 Sobre as ressalvas

Uma primeira pista para descobrir a natureza das ressalvas é encontrada no Regimento Interno do Tribunal em seu artigo nº 208. As ressalvas seriam, portanto, impropriedades ou qualquer falta de natureza formal encontrada nas contas prestadas pelo governo que não resulte em danos ao erário.

Algumas ressalvas são de natureza contábil, relacionadas a auditoria realizada sobre o Balanço Geral da União (BGU). Ou seja, o TCU em sua análise do BGU busca observar a regularidade das demonstrações contábeis segundo critérios e manuais técnicos estabelecidos nacional e internacionalmente. Segundo o Parecer Prévio do TCU referente às contas de 2019 (TCU, 2019, p. 444):

A auditoria do Balanço Geral da União referente ao exercício de 2019 teve o intuito de verificar se as demonstrações consolidadas da União refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e os resultados financeiro, patrimonial e orçamentário da União em 31/12/2019.

O escopo do trabalho é o exame da confiabilidade, integridade e fidedignidade das demonstrações contábeis consolidadas do governo

federal. Frise-se que as constatações se referem somente ao aspecto contábil das transações e saldos auditados.

A auditoria foi conduzida em consonância com: as Normas de Auditoria do TCU (NAT), o Manual de Auditoria Financeira (MAF) do TCU, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) Técnicas do Setor Público (TSP), as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) atinentes à Auditoria Financeira e emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), e, subsidiariamente, as normas internacionais de contabilidade para o setor público (IPSAS).

Existem ressalvas relacionadas com a auditoria sobre a execução dos orçamentos da União. Nesse caso, as ressalvas se referem a impropriedades verificadas na execução do orçamento público, tais como, por exemplo: (i) despesas realizadas que foram superiores aos créditos orçamentários previstos para aquele ano fiscal; (ii) execução inapropriada de restos a pagar; (iii) não aplicação mínima de recursos para certas áreas previstas na Constituição Federal; (iv) inobservância de dispositivos legais como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entre outros.

As ressalvas identificadas incitam a formulação de recomendações específicas para diversos órgãos públicos do executivo federal ou alertas com vista a correção das faltas assinaladas.

Nas Tabelas 10 e 11, verificam-se o número de ressalvas encontradas nos relatórios de auditoria das contas do governo entre 2011 e 2022. Para cada ano, incluímos a informação sobre quantas ressalvas foram encontradas, em um universo de ressalvas identificadas pelo TCU, cujo objeto é relacionado com os benefícios tributários.

Tabela 10. Número de ressalvas contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Número de ressalvas total	25	22	26	20	19	32	22	22	n/a	n/a	n/a	n/a
Ressalva relacionada aos benefícios tributários (9)	1	1	1	0	0	3	2	1	n/a	n/a	n/a	n/a

Fonte: Elaboração própria

Cabe ressaltar que a partir da análise das contas do governo de 2019, o TCU alterou a terminologia que vinha utilizando para tratar as ressalvas identificadas ao longo do relatório de auditoria. De um lado, criou uma nomenclatura para as ressalvas

encontradas no BGU e outra nomenclatura para as ressalvas encontradas no Relatório sobre a execução dos orçamentos da União, como podemos verificar na Tabela 11.

A nova nomenclatura é composta das seguintes categorias:

- Distorções ou deficiências no controle interno (contábil);
- Distorções diversas (de valor, classificação, apresentação ou divulgação);
- Limitações que impediram o Tribunal de emitir opinião de auditoria sobre as informações prestadas referentes a unidades administrativas específicas;
- Impropropriedades.

Tabela 11. Número de impropropriedades, limitações e distorções contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2019 e 2022.

	2019	2020	2021	2022
Distorções/deficiências no controle interno (contábil)*	14	5	0	0
Distorções (de valor, classificação, apresentação ou divulgação) *	13	14	8	10
Limitações	2	4	0	0
Impropropriedades**	6	3	3	3

Observações:

*relacionado a análise do Balanço Geral da União (BGU)

**relacionadas a opinião acerca do relatório sobre a execução dos orçamentos da União.

Fonte: Elaboração própria.

Cabe ressaltar que nenhuma das distorções, limitações ou impropropriedades identificadas entre 2019 e 2022 estava relacionada aos benefícios tributários.

Uma melhor descrição dessas categorias pode ser encontrada na Resolução TCU nº 291, de 29 de novembro de 2017, que estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União. Essa resolução buscou disciplinar de forma mais detalhada esse processo e foi objeto de análise no capítulo 3 (seção 3.2.1).

Em seu artigo 2º, podemos encontrar algumas definições terminológicas utilizadas pelo TCU e que embasam sua análise:

IV – **irregularidade**: ato, comissivo ou omissivo, que caracterize ilegalidade, ilegitimidade, antieconomicidade ou qualquer infração a norma constitucional ou infraconstitucional de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, bem como aos princípios da Administração Pública;

V – **impropriedade**: falha de natureza formal que não caracterize inobservância de princípios e normas constitucionais e legais que regem a Administração Pública Federal na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais;

VI – **distorção**: diferença entre a informação contábil declarada e a informação contábil requerida, considerando a estrutura de relatório financeiro aplicável, no que concerne ao valor, à classificação, à apresentação ou à divulgação de um item das demonstrações financeiras.

Analisaremos brevemente as nove ressalvas relacionadas aos benefícios tributários encontradas entre 2011 e 2022.

Por três anos seguintes, ao analisar as contas do governo entre 2011 e 2013, o TCU identificou a mesma ressalva com relação aos benefícios tributários: ausência de contabilização das renúncias de receitas no Balanço Geral da União e posteriormente (em 2013), quando alguns avanços haviam sido realizados nesse sentido, ressaltou uma insuficiência da evidenciação contábil das renúncias de receitas.

Em outras palavras, pode-se afirmar que as ressalvas iniciais sobre esse tema – dentro do período pesquisado – foram de natureza contábil e gerais. Diziam respeito a uma falta de transparência da contabilidade do setor público devido a não incorporação das renúncias de receitas.

As outras seis ressalvas identificadas no período, referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018, são de natureza mais complexa e divididas entre dois temas principais:

- A existência de divergências na divulgação das informações concernentes às “desonerações tributárias instituídas” em 2016 e 2017 pela Secretaria da Receita Federal, comprometendo a transparência relativa aos benefícios tributários.

Cabe mencionar que, no capítulo anterior, havíamos identificado o subdimensionamento das estimativas da Receita Federal sobre o montante das renúncias de receitas presentes nas planilhas anuais de “desonerações instituídas”. Por sua vez, a outra ressalva trata:

- A inobservância dos requisitos legais, em especial, o disposto no art. 14, caput, e incisos I e II previstos na LRF e em dispositivos específicos das respectivas LDOs para a aprovação de vários benefícios tributários em 2016, 2017 e 2018.

O TCU identificou que as Leis n^{os} 13.243/2016, 13.257/2016, 13.315/2016, 13.353/2016, 13.485/2017, 13.496/2017, 13.586/2017, além da edição de dois decretos e diversas medidas provisórias – que criaram ou prorrogaram a existência de benefícios

tributários – foram aprovadas e publicadas sem o cumprimento de requisitos legais, a saber:

Projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da correspondente demonstração de atendimento ao disposto nas leis de diretrizes orçamentárias, demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO, ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributárias, além da fixação de vigência máxima de cinco anos. (ressalvas contidas no relatório de auditoria das contas do presidente da república em 2016, 2017 e 2018).

Exigências legais específicas para a aprovação de benefícios tributários são previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) desde 2001. Entretanto, na análise das contas do governo, o TCU somente passou a considerar essa impropriedade fiscal a partir das contas de 2016.

A ressalva identifica o problema (impropriedade ou falta encontrada nas contas do governo pelos auditores do TCU). Após a identificação do problema, o Tribunal emite uma recomendação ou alerta sobre o tema. Em casos mais extremos, identifica essa falha como uma irregularidade que pode ensejar a rejeição das contas e outras medidas administrativas. Todas as nove ressalvas identificadas, relacionadas a benefícios tributários, geraram recomendações ou alertas, que serão analisadas nas próximas sessões. Nesse sentido, optamos por não inserir o texto das ressalvas nesta seção.

6.3.2 Sobre as recomendações

A principal unidade de análise utilizada em nossa metodologia de pesquisa foi o conjunto de recomendações emitido pelo TCU em relação aos benefícios tributários. Comparamos esse conjunto com as demais recomendações emitidas referentes a outras áreas de política fiscal.

Antes de iniciarmos a apresentação dos dados obtidos com a pesquisa, faz-se necessário compreender a natureza das recomendações emitidas pelo TCU. Quais seriam suas principais características? Em que medida as recomendações emitidas pelo TCU são apreciadas e implementadas pelo poder executivo?

Como um Tribunal administrativo e não jurisdicional, o TCU tem características próprias de uma corte examinadora de contas governamentais. Seu alcance é limitado aos funcionários públicos e todos aqueles que de alguma forma são responsáveis pela tutela e gestão dos recursos públicos.

Em 2020, o Tribunal publicou uma resolução⁷⁹ que regula a natureza das deliberações emitidas pelo TCU, em que casos devem ser utilizadas e como devem ser monitoradas. Essa resolução é a principal referência normativa sobre o tema. Identificam-se duas justificativas relevantes para a adoção dessa resolução, a saber:

- “importância de formular deliberações racionais, viáveis, claras, objetivas, que possam culminar em resultados efetivos para a administração pública ao menor custo possível”;
- “a importância do monitoramento do cumprimento das deliberações expedidas pelo Tribunal como forma de assegurar maior efetividade às ações de controle”.

Segundo a resolução, as deliberações emitidas pelo TCU podem ser divididas em três categorias (artigo 2º):

I - **determinação:** deliberação de natureza mandamental que impõe ao destinatário a adoção, em prazo fixado, de providências concretas e imediatas com a finalidade de prevenir, corrigir irregularidade, remover seus efeitos ou abster-se de executar atos irregulares;

II - **ciência:** deliberação de natureza declaratória que científica o destinatário sobre a ocorrência de irregularidade, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas; e

III - **recomendação:** deliberação de natureza colaborativa que apresenta ao destinatário oportunidades de melhoria, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão ou dos programas e ações de governo.

A grande diferença entre a determinação e a recomendação é que a primeira possui uma natureza mandamental com alto grau de exigibilidade visando “interromper irregularidade em curso ou remover seus efeitos; ou inibir a ocorrência de irregularidade iminente”. Caso uma determinação não seja cumprida, o TCU pode estabelecer sanções.

Por se tratar de um processo de prestação de contas de forma ampla, sobre a totalidade das contas do governo federal, o relatório e parecer prévio sobre a PCPR não geram determinações e ciência. Esses tipos de deliberações são emitidos, contudo, nos demais processos de auditoria conduzidos pelo TCU.

Por outro lado, as recomendações possuem uma natureza colaborativa visando “contribuir para o aperfeiçoamento da gestão e dos programas e ações de governo, em termos de economicidade, eficiência e efetividade, cabendo à unidade jurisdicionada avaliar a conveniência e a oportunidade de implementá-las” (artigo 11º da Resolução).

⁷⁹ Resolução TCU 315, de 22 de abril de 2020.

Ainda de acordo com o parágrafo único do mesmo artigo “as recomendações devem se basear em critérios, tais como leis, regulamentos, boas práticas e técnicas de comparação (*benchmarks*), e, preferencialmente, atuar sobre a principal causa do problema quando tenha sido possível identificá-la”.

A resolução indica ainda vários critérios para a formulação de uma recomendação, tais como: (i) indicar com precisão a unidade administrativa destinatária da medida; (ii) atuar diretamente na causa do problema; (iii) observar requisitos de viabilidade prática; (iv) contribuir para que o tratamento das causas dos problemas seja realizado eficientemente e com baixos custos; (v) simplificação de processos de trabalho, e (vi) melhoria da qualidade dos serviços.

É interessante observar que a Resolução esclarece a natureza colaborativa da recomendação, declarando que os auditores e ministros do TCU não devem descrever aspectos procedimentais para a implementação da recomendação e devem considerar alternativas propostas pela unidade administrativa sobre a apreciação da recomendação proferida pelo Tribunal.

Outro objetivo dessa resolução foi o de racionalizar e limitar a emissão de deliberações por parte do Tribunal em seus inúmeros processos de auditoria. Podemos conjecturar duas hipóteses que influenciaram tal mudança institucional. Uma delas é uma reação a uma crítica frequente direcionada ao TCU de sufocamento da administração federal, ou como apresentamos no capítulo 2, as críticas à atuação das Entidades Superiores de Auditoria, formuladas nas teorias de explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability*. Ademais, uma parcela da classe política ainda desaprovava o uso político das decisões do TCU a fim de rejeitar as contas da ex-presidenta Dilma de 2014 e 2015.

Uma segunda hipótese é a necessidade de aprimorar e limitar as deliberações do TCU para efeitos de cumprimento e de monitoramento. A proliferação de recomendações, algumas delas com caráter genérico, torna difícil sua efetivação e o alcance de seu objetivo último, que consiste em produzir resultados positivos para a boa gestão dos recursos públicos federais e uma maior racionalidade administrativa, incluindo seus três pilares: efetividade, eficiência e economicidade da gestão.

A Resolução explicitamente afirma em seu artigo 16º que deliberações somente serão expedidas “quando imprescindíveis às finalidades do controle e para as deficiências identificadas que, se não tratadas, comprometam a gestão”.

Na Tabela 12, identificamos uma diminuição significativa no número de recomendações emitidas sobre a análise das contas do governo de 2021 e 2022.

Possivelmente, essa diminuição pode ser atribuída ao resultado de implementação das novas diretrizes previstas da Resolução TCU nº 315 de 2020.

Tabela 12. Número de recomendações gerais e relacionadas aos benefícios tributários contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Número de recomendações gerais (346)	40	41	48	28	16	31	24	26	36	41	10	5
Recomendações relacionadas aos benefícios tributários (13)	3	2	1	0	0	1	2	0	2	0	0	2

Fonte: Elaboração própria.

A pesquisa analisou todas as recomendações emitidas pelo TCU sobre as contas apresentadas pelo governo, comparando com as recomendações relacionadas aos benefícios tributários. Essa análise teve como objetivo verificar o volume de recomendações relacionadas a esse tema específico da política fiscal vis a vis outros temas e, principalmente, se haveria uma tendência de as recomendações relacionadas aos benefícios tributários repercutirem um grau de atendimento maior ou menor em comparação com o conjunto das recomendações proferidas pelo TCU.

Não foi possível chegar a essa conclusão em razão do número limitado de recomendações relacionadas aos benefícios tributários. Em um período de 12 anos, identificamos apenas 13 recomendações sobre o tema. No universo de 346 recomendações no período, apenas 4% são relacionadas aos benefícios tributários.

Poderíamos sugerir uma baixa prioridade dada pelo Tribunal ao tema, comparando com outros temas de política fiscal e considerando as reiteradas impropriedades no processo de aprovação e gestão dos benefícios tributários em desacordo com o disposto na LRF e respectivas Lei de Diretrizes Orçamentárias do período. Contudo, não é condizível fazer essa afirmação apenas comparando os números gerais.

Ademais, a natureza das recomendações é muito variada. Para fins de ilustração, classificamos todas as recomendações emitidas para o ano fiscal 2014. Dentre elas, existem muitas recomendações direcionadas a Secretaria do Tesouro Nacional para a adoção de procedimentos contábeis ou acerca do aprimoramento de mecanismos de controle relacionados ao Balanço Geral da União. Existem também recomendações sobre a execução orçamentária de empresas públicas, sobre a existência de lacuna de

informações de desempenho para a elaboração do PPA e sobre o cálculo/projeção das pensões dos militares.

Muito embora vários temas se repetem ao longo dos anos, é difícil criar uma taxonomia sobre o conteúdo das recomendações que seja útil para o tema da tese. Iniciamos essa tarefa, analisando e classificando o conteúdo de todas as recomendações entre os anos de 2011 e 2015. Os resultados não trouxeram nenhuma evidência relevante para as perguntas investigativas. Optamos, portanto, em não seguir mais essa rota.

Passamos então a analisar o grau de atendimento pelo governo federal das recomendações proferidas pelo TCU. Até 2018, após as informações fornecidas pelo poder executivo sobre as medidas tomadas para a observação das recomendações, o TCU classificava a implementação das mesmas usando a seguinte terminologia:

- Atendidas
- Parcialmente atendidas
- Em atendimento
- Não atendidas

A partir de 2019, o TCU simplificou e modificou um pouco a terminologia adotada, classificando as recomendações como: implementadas, em implementação e não implementadas. Também a partir dessa data, para efeitos de monitoramento da implementação das recomendações, o TCU passou a indicar no parecer prévio se as recomendações em implementação ou não implementadas dos períodos anteriores – após informações e justificativas oferecidas pelo poder executivo – deveriam ser monitoradas ou não nos anos seguintes.

A Tabela 13 classifica todas as 346 recomendações proferidas no período por grau de atendimento/implementação por parte do poder executivo, onde se observa que para seis delas não foi possível identificar o grau de cumprimento por parte do poder executivo, conforme indicado nas observações elencadas na parte inferior da tabela. Acrescentamos também uma linha com a porcentagem das recomendações não atendidas no período de 2011 a 2022.

Tabela 13. Número de recomendações contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022, classificadas pelo grau de atendimento.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Número total de recomendações atendidas/ implementadas (130)	12	17*	18	10	6	12	14**	16	4*	15	4	2*
Número total de recomendações parcialmente atendidas ou em atendimento/ implementação (166)	16*	18*	21*	13	8	18*	8	6	28	23	5	2*
Número de recomendações gerais não atendidas/ não implementadas (44)	11**	6	9	5	2	0	2	1	3*	3	1	1
Porcentagem de recomendações não atendidas/ implementadas	27%	15%	19%	18%	12%	0	8%	4%	8%	7%	10%	20%

Observações:

- 1) Em 2011, 2016 e 2019, para uma das recomendações em cada ano não foi possível apreciar o grau de atendimento (atendida, parcialmente atendida ou em atendimento, não atendida)
- 2) Para 2018, três recomendações foram classificadas como não monitorável ou não aplicável
- 3) *indica uma recomendação relacionadas com benefícios tributários
- 4) **indica duas recomendações relacionadas com benefícios tributários

Fonte: Elaboração própria.

Analisando os dados obtidos na tabela acima, podemos tecer algumas análises relevantes para o tema da tese. A primeira é o alto nível de atendimento das recomendações por parte do poder executivo. A natureza das recomendações não as imbuí de um alto grau de exigibilidade formal, tais como as “determinações” emitidas pelo TCU em seus processos de auditoria, entretanto o poder executivo tem se esforçado para cumpri-las, incluindo o atendimento parcial ou estabelecimento de um processo para a sua implementação.

A possível justificativa para tal comportamento pode advir da alta relevância dada pelo poder executivo às recomendações emitidas pelo TCU durante o julgamento das contas do governo. As possíveis sanções políticas advindas do não atendimento às recomendações do Tribunal funcionam como um incentivo para os diversos órgãos do poder executivo de priorizar ações na gestão pública a fim de corrigir as falhas identificadas. Ademais, o não atendimento deliberado às recomendações pode ensejar a abertura de processo de auditoria específico, onde o tema identificado pode ser tratado com mais profundidade.

Outro dado relevante é a tendência de diminuição das recomendações não atendidas ou não implementadas pelo poder executivo, que se acentuou logo após a rejeição das contas da presidenta da república em 2014 e 2015. Entre 2016 e 2020, menos

de 10% das recomendações não foram implementadas em alguma medida, revelando o impacto que a rejeição das contas possa ter causado nos gestores responsáveis por verificar e atender as recomendações do TCU.

A partir de 2021, o número das recomendações emitidas pelo TCU quando da análise das contas se reduz drasticamente, provavelmente em razão de uma maior racionalização das recomendações advindas da implementação da Resolução TCU nº 315, de 22 de abril de 2020, mencionada anteriormente.

Em relação as recomendações relacionadas com os gastos tributários, como podemos observar na Tabela 13, estas recomendações estão dispersas nos vários anos pesquisados e entre os vários níveis de implementação por parte do poder executivo.

Não é possível confirmar ou refutar algumas das proposições iniciais da presente tese, como “a atividade de controle do TCU sobre os benefícios tributários é limitada” ou que “o TCU tende a priorizar os aspectos da LRF relacionados com a austeridade fiscal em detrimento dos dispositivos da LRF que regulam a concessão e gestão dos benefícios tributários”, apenas analisando os dados quantitativos dos pareceres prévios do TCU sobre as contas do governo.

Para não dirimir dúvidas sobre tal fato, apresentamos na Tabela 14 uma última análise dos dados quantitativos sobre o grau de atendimento das recomendações do TCU, comparando o número total de recomendações gerais e recomendações relacionadas aos benefícios tributários entre 2011 e 2022.

Tabela 14. Comparação entre o número total de recomendações gerais e recomendações relacionadas aos benefícios tributários contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022, classificadas pelo grau de atendimento.

	Recomendações gerais excluindo as relacionadas aos benefícios tributários		Recomendações relacionadas aos benefícios tributários	
	Número	Porcentagem	Número	Porcentagem
Recomendações atendidas/ implementadas	125	38%	5	38,5%
Recomendações parcialmente atendidas ou em atendimento/ implementação	161	49%	5	38,5%
Recomendações não atendidas/ não implementadas	41	13%	3	23%

Observação: O universo total das recomendações gerais excluindo as relacionadas aos benefícios tributários para o período é de 327. Para 6 recomendações gerais não foi possível apreciar o grau de atendimento (atendida, parcialmente atendida ou em atendimento, não atendida).

Fonte: TCU (2022, 2011).

Em razão do baixo número de recomendações relacionadas aos benefícios tributários e da falta de um contraste evidente com o padrão das outras recomendações, não é possível verificar a existência das proposições mencionadas acima.

Embora os números quantitativos forneçam uma dimensão geral das recomendações e seu grau de atendimento por parte do poder executivo, faz-se necessário realizar uma análise qualitativa do conteúdo das recomendações e do debate institucional entre o TCU e os órgãos federais destinatários das recomendações.

Para fins de ampliar esta análise, apresentaremos a natureza de um outro tipo de manifestação do TCU acerca da auditoria das contas do governo. As falhas e impropriedades identificadas na PCPR (ressalvas) geram recomendações, mas também alertas. Faz-se necessário, portanto, entender qual a natureza desses alertas, para posteriormente realizar um exame qualitativo de seu conteúdo em conjunto com as recomendações.

6.3.3 Sobre os alertas

O alerta é um instrumento previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo nº 59, na seção em que se trata a fiscalização da gestão fiscal, que é parte de um capítulo mais amplo sobre a transparência, o controle e a fiscalização.

Logo em seu primeiro artigo, a LRF define que estabelecer uma gestão fiscal responsável perpassa a prevenção de riscos e correção de desvios que são capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 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.

Como analisamos no capítulo 3, a LRF conferiu aos Tribunais de Contas uma posição central na fiscalização do cumprimento dos dispositivos da lei. O mecanismo do alerta – estabelecido como uma ferramenta à disposição dos Tribunais de Contas – pode ser visto sob este prisma, ou seja, como uma forma de contribuir com a prevenção e a

correção de desvios no que a Lei considera como princípios, metas e medidas a serem tomadas para uma gestão fiscal responsável.

Em uma publicação do TCU contendo lições do controle externo das regras fiscais, com o foco no cumprimento dos dispositivos da LRF, o Tribunal declara que:

Com efeito, ao pressupor que a responsabilidade na gestão fiscal envolve ação planejada e transparente, prevenção de riscos, correção de desvios, preservação do equilíbrio das contas públicas, cumprimento de metas e obediência a limites de natureza financeira, a LRF não restringiu o escopo da gestão fiscal responsável, tendo apenas realçado seus aspectos mais determinantes. De acordo com a LRF, compete ao TCU verificar o cumprimento das metas fiscais e de limites e condições essenciais à gestão responsável. Ademais, a LRF prevê a emissão de alertas, pelo TCU, quando constatadas situações de risco. (TCU, 2024, p. 6 – grifo nosso).

Essa nova atribuição institucional dos Tribunais de Contas, estabelecida explicitamente pela LRF, pode ser observada pela leitura dos dispositivos contidos no artigo nº 59, apresentado a seguir, onde se inclui o mecanismo de alerta em seu parágrafo 1º:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas **alertarão** os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
- II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária. (...)

Entretanto uma pergunta ainda se coloca. Qual seria o conceito e natureza do alerta previsto na LRF? Feres Junior (2021) produziu uma dissertação buscando responder a essa pergunta e propõe o seguinte, após uma reflexão jurídica sobre o termo:

Conceito do alerta: ato administrativo não decisório, de natureza informativa, instrumental e preventiva, com natureza pedagógica apenas indireta, devendo ser emitido pelos tribunais de contas no exercício do controle concomitante, no bojo de um processo de contas, por um magistrado de contas, constituindo-se em um aviso formal ao gestor fiscal sobre a constatação de qualquer risco ou desvio capaz de desequilibrar as contas públicas, a tempo de ser corrigido antes de terminado o exercício financeiro (...) (Feres Junior, 2021, p.142).

Essa definição traz alguns elementos relevantes para se compreender a natureza jurídica e administrativa do alerta. Um deles é que este seria um instrumento de controle concomitante. Ou seja, ele deve ser usado de forma preventiva assim que identificado um risco ou desvio. Nesse sentido, ele não seria um bom instrumento para ser usado na análise *a posteriori* das contas do governo.

Outros elementos sobre a natureza imperativa do alerta também foram identificados pela procuradora e pesquisadora Élide Graziane Pinto em um artigo exploratório sobre o tema. Segundo ela:

(...) Quem já tiver sido alertado e prossegue no erro não pode, posteriormente, alegar em juízo que não tinha consciência e vontade deliberada em assim proceder.

Tal lógica tende a ser tão mais eficaz quanto mais cedo ocorrer o alerta e por mais tempo perdurar a omissão do gestor em face do dever de justificativa e mesmo do dever de correção das despesas, renúncias de receitas e demais ações preliminarmente apontadas como contendo ‘fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária’ (Pinto, 2013).

Mesmo considerando que esse mecanismo não se encaixaria adequadamente em uma análise *a posteriori* de contas, podemos observar a utilização do mecanismo de emissão de alertas no caso da apreciação das contas prestadas pelo Presidente da República, a partir de 2013, abarcado no período da presente pesquisa (2011 a 2022). Não podemos afirmar se os pareceres prévios do TCU sobre as contas do governo federal continham alertas relacionados as contas de 2010 e anteriores.

Tabela 15. Número de alertas contidos nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Alertas (total)	0	0	1	5	1	3	4	5	7	4	5	2
Alertas relacionados aos benefícios tributários	-	-	0	0	0	1	1	1	1	0	1	2

Fonte: Elaboração própria.

É interessante observar que o primeiro alerta emitido, para a análise das contas de 2013, verifica-se uma natureza genérica e intimidadora. Ele lista uma série de recomendações expedidas pelo Tribunal em seu relatório e parecer prévio sobre as contas do governo e alerta três órgãos públicos (a Casa Civil, o Ministério da Fazenda e o Ministério da Defesa) “acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações (listadas) não sejam implementadas, já para as contas 2014”⁸⁰.

No próximo ano, referente a análise das contas de 2014, o TCU emitiu novamente um alerta semelhante, genérico e em tom de ameaça, sobre a possibilidade de emissão de opinião adversa sobre o BGU se a lista de recomendações identificadas não fosse implementada. O fato é que as contas de 2014 e 2015 foram rejeitadas e nos sugere que nesses casos, o alerta funcionou como um aviso-prévio.

Os dois alertas mencionados foram uma exceção e promoveram um certo desvirtuamento do instrumento previsto na LRF. A maioria dos outros alertas emitidos no período são direcionados a uma falha específica e expressamente mencionam o dispositivo previsto na Lei, nesses termos: “Alertar o Poder Executivo Federal, com fulcro no art. 1º, § 1º e no art. 59, § 1º, inciso V, ambos da Lei Complementar 101/2000, que (...)”

A partir da análise das contas de 2015 até 2022, nenhum alerta continha uma característica difusa e em tom de intimidação, como os alertas mencionados acima.

Outra característica relevante de ser mencionada sobre os alertas contidos no parecer prévio do TCU sobre as contas do governo é a sua intercambialidade com as

⁸⁰ Alerta nas contas de 2013: 1. alertar a Casa Civil, com fundamento no art. 1º, incisos I, II e III, do Decreto nº 5.135/2004, o Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 1º, inciso IV, do Decreto nº 7.482/2011, e o Ministério da Defesa, com fundamento no art. 10, § 1º, da Lei 10.180/2001, acerca da possibilidade de o Tribunal de Contas da União emitir opinião adversa sobre o Balanço Geral da União, caso as recomendações XVI.a., XVII.a., XVII.b. XVIII.a., XVIII.b., XIX, XX.a., XXI, XXII.a., XXII.b., XXII.c., XXII.d., XXII.e., XXII.f., XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, expedidas com vistas à correção das distorções verificadas no Balanço Patrimonial da União e na Demonstração das Variações Patrimoniais não sejam implementadas, já para as contas 2014 (item 5.3.1);

recomendações. Por vezes, o mesmo desvio encontrado na auditoria das contas se constituiu no fundamento de um alerta ou de uma recomendação. Isso fica mais evidente na análise das recomendações e alertas sobre os benefícios tributários que faremos a seguir. Por essa razão, resolvemos tratar ambos em um exame conjunto sobre o seu conteúdo.

A análise dos doze anos em estudo desta pesquisa, identificou-se que o poder executivo tratou o aviso contido no alerta da mesma forma que as recomendações, e em todos os anos procurou corrigir os desvios elencados pelo Tribunal e justificar as medidas adotadas.

Pode-se entender que a utilização desse mecanismo previsto na LRF – na análise das contas do governo – ainda está em construção pelo TCU. Entre 2013 e 2018, a observância dos alertas foram monitorados pelo TCU, assim como a implementação das recomendações. Tanto é assim que o capítulo do PCPR específico sobre as providências adotadas pelo poder executivo sobre as recomendações do TCU, continham informações sobre a implementação das recomendações e dos alertas.

A terminologia usada pelo TCU para o monitoramento dos alertas era muito semelhante as das recomendações: observado, observado parcialmente, não observado ou não aplicável/não monitorável. Contudo, a partir da análise das contas de 2020, o TCU deixa de acompanhar a observância dos alertas pelo poder executivo emitidos em 2019 e, além disso, dispensa o poder executivo de prestar informações sobre eles “de forma separada no capítulo da PCPR referente às Providências Adotadas sobre as Recomendações do TCU - salvo se assim for expressamente previsto no Parecer Prévio ou se o Poder Executivo entender cabível”, conforme consta no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República de 2020 (TCU, 2020, p. 424).

Apesar dessa dispensa de prestar informações sobre a observância dos alertas, a CGU quando da elaboração do PCPR, continuou a publicizar as providências adotadas com relação aos alertas na prestação de contas de 2021 e 2022. Somente na PCPR de 2023, essa informação deixou de ser prestada.⁸¹

Segundo entrevista realizada com o diretor de uma área de auditoria do TCU⁸², que contempla o exame das contas de governo, a partir de 2019, verifica-se uma mudança

⁸¹ “Registra-se que o TCU, no item 6 do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de 2022, dispensou o tratamento de Alertas emitidos no âmbito das Contas, salvo disposição em contrário prevista no próprio Parecer, pelo que, deixa-se de apresentar informações com relação ao monitoramento dessas deliberações”, conforme disposto na Prestação de Contas do Presidente da República em 2023 (CGU, 2023, p. 626).

⁸² Entrevista realizada em 15 de janeiro de 2025.

de procedimento do TCU em relação a análise das contas de governo, reduzindo o número e elevando o *status* das recomendações ao poder executivo. Para a equipe técnica do Tribunal, entende-se que não faria mais sentido processual monitorar os alertas.

A rigor, as manifestações do TCU que, necessariamente, devem ser monitoradas são as determinações, que possuem um efeito cogente de impor ao destinatário a adoção de providências concretas em um prazo determinado. Cabe ressaltar que não são emitidas determinações na apreciação das contas de governo pelo TCU devido a sua natureza,. Contudo, as recomendações proferidas são tomadas pelo governo como verdadeiras determinações e o Tribunal monitora sua implementação diligentemente.

Entende-se que a mudança observada no monitoramento dos alertas deprecia a força dos alertas elaborados pelo TCU no processo de apreciação das contas do governo, portanto, afetando a transparência e a possibilidade de monitoramento de temas relevantes a boa gestão fiscal identificadas pelo TCU em sua análise. Em relação a essa mudança não foi possível fazer uma avaliação do nível de observância dos alertas pelo poder executivo no período de 12 anos examinado pela Tese.

No relatório e parecer prévio sobre as contas do Presidente da República de 2022 (TCU, 2022, p. 339), o Tribunal traz uma seção com o monitoramento das recomendações e alertas do TCU nas contas do governo de 2015 a 2021 e providências adotadas, afirmando que:

Não obstante haver recomendações não implementadas, o desempenho apurado em face do presente monitoramento revela que os órgãos e entidades do Poder Executivo federal estão envidando esforços para concretizar as medidas sugeridas pelo TCU no Parecer Prévio.

Com efeito, embora tecnicamente careçam de caráter cogente, as recomendações e alertas proferidos por esta Corte de Contas ensejaram a adoção de ações preventivas, corretivas ou de aprimoramento da gestão, com o propósito de evitar irregularidades, sanar distorções e impropriedades e aperfeiçoar procedimentos que assegurem a conformidade na execução orçamentária e na gestão dos recursos públicos federais e a confiabilidade das informações contábeis da União.

Nesse sentido, o próprio TCU tem considerado as recomendações e alertas, por vezes, com efeitos similares. De acordo com a opinião proferida em entrevista para essa pesquisa por um auditor do TCU⁸³ que atuou na SEMAG, uma das formas que o TCU tem utilizado os alertas seria para identificar macrotendências da gestão fiscal em desacordo com a LRF, emitindo um aviso para que a administração mude o rumo.

⁸³ Realizada em 18 de outubro de 2024.

Uma hipótese para entender por que o TCU deixou de acompanhar a observância dos alertas no final do período investigado (2011 a 2022) pode estar relacionado com a complexidade dos temas identificados pelos alertas nas contas do governo que necessitariam de auditorias específicas.

Podemos também considerar que a evolução e o uso dos alertas nas contas do governo no período de 2011 a 2022, vai ao encontro de uma das proposições iniciais da pesquisa de que, ao longo deste período, o TCU tem aprofundado seu papel de redução de danos e prevenção, ao invés de um aspecto punitivo em direção ao poder executivo federal. Isso pode ser observado nos alertas emitidos em 2013 e 2014, de natureza intimidatória e punitiva, em contraste com o fim do monitoramento deles, ao final do período pesquisado.

Após esse mergulho sobre o mecanismo dos alertas e sua presença na análise das contas do governo, passaremos a examinar o conteúdo das recomendações e alertas emitidos pelo poder executivo e em que medida a ação do TCU contribuiu com a mudança normativa e de práticas na administração federal em relação a criação e gestão dos benefícios tributários no período de 2011 a 2022.

6.4 ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS RECOMENDAÇÕES, ALERTAS E IRREGULARIDADES SOBRE OS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

Nesta seção serão examinadas cada uma das 13 recomendações e 7 alertas específicos sobre benefícios tributários apresentadas pelo TCU, quando da conclusão de seu parecer prévio à prestação de contas do presidente da república entre os anos fiscais de 2011 a 2022.

6.4.1 Órgãos públicos destinatários das recomendações e alertas

Uma primeira dimensão a ser analisada é em relação ao órgão destinatário da recomendação. Essa informação nos possibilita compreender quais são os principais órgãos públicos federais responsáveis pela gestão dos benefícios tributários ou que, de alguma forma, estão envolvidos no processo de aprovação e renovação das renúncias fiscais.

Os principais órgãos destinatários das recomendações são a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). São recomendações

relacionadas com a necessidade de evidenciação contábil das renúncias tributárias no Balanço Geral da União (BGU) e acerca de questões de transparência.

Outros órgãos destinatários das recomendações são: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Casa Civil da Presidência da República e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). A partir das contas de 2019, todas as recomendações tiveram como destinatário – de forma genérica – o poder executivo. Essa situação se acentua na análise das contas de 2022, onde todas as cinco recomendações gerais emitidas foram destinadas ao poder executivo.

Entende-se que essa mudança de prática do Tribunal torna o acompanhamento da implementação das recomendações mais difuso, pela falta de atribuição de responsabilidade a um órgão público específico. Ademais, essa mudança está em desacordo com a Resolução do TCU nº 315 de 22/04/2020, que visando aprimorar a forma como o TCU emite suas deliberações, expressamente dispõe em seu artigo 3º que as recomendações devem “refletir os fatos examinados no processo e identificar com precisão a unidade jurisdicionada destinatária das medidas”.

Por outro lado, com relação aos benefícios tributários, essa mudança poderia também indicar a complexidade da deliberação emanada pelo TCU cuja implementação englobaria a atuação de mais de um órgão público.

Da mesma forma, quase todos os alertas emitidos no período – com poucas exceções – foram direcionados ao poder executivo federal. No caso dos sete alertas relacionados aos benefícios tributários, todos foram endereçados ao poder executivo.

Essa lista de órgãos públicos indica os principais atores do poder executivo federal dentro do chamado ecossistema de *accountability*, que orbitam em torno dos benefícios tributários no Brasil. A Casa Civil, por exemplo, é responsável pela articulação governamental tanto na formulação de propostas legislativas, entre elas as Medidas Provisórias e os Projetos de Lei, contendo a provisão de benefícios tributários. Atuam também na articulação com o Congresso Nacional para o debate sobre diversos projetos de lei em torno da aprovação ou renovação de benefícios. Nesse sentido, a Casa Civil – em conjunto com o Ministério da Fazenda – representam um local privilegiado de articulação das demandas dos ministérios setoriais e de diversos grupos de interesse privados no debate sobre a instituição de novos benefícios ou a renovação de benefícios existentes.

O Ministério da Fazenda tem uma função fundamental nesse ecossistema. Como órgão central na formulação e gestão da política econômica, portanto, possui amplas

atribuições institucionais sobre a política tributária, contabilidade pública e como garantidor do equilíbrio das contas públicas no tocante o cumprimento das regras fiscais. A Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Política Econômica são órgãos subordinados ao Ministério da Fazenda.

A estrutura governamental federal mudou um pouco de uma gestão a outra, com grandes mudanças ocorridas durante o governo Bolsonaro, mas em geral, o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO)⁸⁴ é um órgão permanente na estrutura federal, responsável pela gestão orçamentária e pelo planejamento público, tendo como órgãos subordinados dois importantes institutos de pesquisa e estatística: o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

A existência de uma estrutura para a gestão da política orçamentária fora do Ministério da Fazenda é uma particularidade brasileira, que praticamente não se encontram exemplos similares em outros países. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que é parte do MPO, consiste em um órgão responsável pela formulação e execução do orçamento federal. Em outros países, essa função é geralmente conhecida como “diretoria do orçamento público”, vinculada ao ministério da fazenda⁸⁵. A SOF, por exemplo, foi destinatária de uma das recomendações relacionadas com o aprimoramento da classificação dos benefícios tributários por função orçamentária.

Uma vez aprovados, os benefícios tributários deveriam ser acompanhados e avaliados como qualquer política pública, o que raramente ocorre na prática. Uma das recomendações emitidas na análise das contas de 2011 e que não foi atendida, referia-se à necessidade das propostas de projeto de lei ou medidas provisórias sobre benefícios tributários conterem a identificação do órgão gestor da renúncia, o que possibilitaria um melhor acompanhamento temático e uma vinculação maior aos objetivos programáticos de determinada política.

O núcleo dessa recomendação foi contemplado pela publicação do Decreto nº 9.588 de 2018, que ao criar o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, listou em seu anexo uma lista de todos os “gastos tributários” existentes no país naquele momento, portanto, indicando os órgãos gestores responsáveis e corresponsáveis pelo seu acompanhamento.

⁸⁵ A função de planejamento governamental, especialmente em países com influência do sistema inglês, é realizada por uma Comissão Nacional de Planejamento (*National Planning Commission*), que atua em articulação com a diretoria de orçamento e com o gabinete do Primeiro Ministro.

Contudo, entende-se que a recomendação original do TCU contida nas contas de 2011, somente foi atendida pela LDO para 2021. A Lei incluiu um dispositivo estabelecendo que as proposições legislativas que concedem benefícios tributários deveriam designar um órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário, no tocante à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos. O mesmo dispositivo é encontrado na LDO para 2022.

Tomando este caso como exemplo, faz-se fundamental mencionar a lentidão das mudanças institucionais no campo das políticas de benefícios tributários e a importância de órgãos de controle como o TCU e organizações da sociedade civil para realizar análises, emitir recomendações, acompanhar as mudanças normativas e de práticas na gestão ao longo do tempo.

O tema da falta de identificação do órgão gestor do benefício tributário ainda é um desafio para a gestão e avaliação das políticas, que faz com que a Receita Federal – responsável por regulamentar a concessão dos benefícios e julgar administrativamente qualquer litígio relacionado ao gozo deles – seja por vezes impelida a extrapolar sua função como órgão de gestão, execução da arrecadação tributária e controle aduaneiro.

Por exemplo, uma das recomendações de 2012, indicava a necessidade da Receita Federal em identificar as medidas de compensação adotadas para cada concessão ou ampliação de benefício tributário, de acordo com o disposto na LRF. Nesse caso, a Receita afirmou na PCPR do ano seguinte que não possuía tal atribuição regimental para instituir medidas de compensação.

Esse exemplo nos revela que a gestão dos benefícios tributários no governo federal e a definição de responsabilidades delimitadas para a sua criação e gestão é ainda difusa, o que torna difícil afirmar que haveria uma política de benefícios fiscais federais. Na verdade, o que se verifica é que existe a utilização deste mecanismo de política fiscal de forma dispersa a fim de atender demandas públicas e de grupos de interesse diversos.

Por fim, uma ausência verificada nas recomendações sobre o tema é o próprio Congresso Nacional, um ator fundamental no âmbito do debate e aprovação/renovação dos benefícios tributários. Todos os anos o Parlamento aprova a LDO com a definição de metas fiscais e condicionalidades específicas para a concessão de novos benefícios. O Congresso Nacional deveria ser uma instituição pública central na análise *ex-ante* da legalidade dos projetos de lei e medidas provisórias que estabeleçam benefícios tributários, particularmente, garantindo o respeito ao disposto na LRF e LDO. Contudo, muitas vezes isso não ocorre.

As Comissões de Constituição e Justiça de ambas as casas do Congresso possuem a atribuição regimental de analisar aspectos constitucionais e legais das proposições legislativas. A análise da legalidade das medidas que instituem benefícios tributários deveria ser verificada pelas Comissões antes de chegar ao plenário, incluindo outras Comissões especializadas, como a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados que tem como atribuição verificar:

aspectos financeiros e orçamentários públicos de quaisquer proposições que importem aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual (Câmara dos Deputados, 1989, art. 32, X, h)

Analisando todas as recomendações e alertas emitidos entre 2011 e 2022, encontramos apenas uma recomendação geral⁸⁶ em 2017, quando o Parlamento (no caso a Câmara dos Deputados) faz parte juntamente com a STN em uma medida destinada a Casa Civil de natureza contábil, embora não relacionada com os benefícios tributários. Essa recomendação foi atendida pelos órgãos públicos destinatários.

A partir da análise de outros acórdãos do TCU sobre os benefícios tributários apresentados ao final desse capítulo, entendemos que o TCU se restringe a abordar as falhas do Congresso Nacional sobre o tema, quando da análise das contas do Presidente da República.

O TCU em seu Referencial de Controle de Benefícios Tributários (TCU, 2022-A, p. 111 e 112), chega a uma lista semelhante aos órgãos públicos citados acima, que seriam os principais responsáveis pela aprovação e gestão dos benefícios tributários como podemos verificar no trecho:

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

⁸⁶ Recomendação 1.11 contida no relatório e parecer prévio das contas do governo de 2017: “à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com a Câmara dos Deputados e com a Secretaria do Tesouro Nacional, que analise a natureza dos itens registrados nas contas contábeis 1.2.1.1.03.01 – Empréstimos Concedidos a Receber e 1.2.1.1.03.08 – Financiamentos Concedidos a Receber e adote as providências necessárias para seu adequado registro, de acordo com as normas de contabilidade prescritas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Mcasp (seção 6.3.1.3d)”.

6.4.2 Conteúdo das recomendações sobre benefícios tributários emitidas entre 2011 e 2022

Considerando toda a série histórica de 12 anos pesquisados, somente em três anos o TCU não proferiu nenhuma recomendação ou alerta com relação aos benefícios fiscais. Cabe ressaltar que isso ocorreu em três anos emblemáticos. No parecer prévio referente aos anos de 2014, 2015 e 2020 (publicados em 2015, 2016 e 2021). Sabemos que as contas de 2014 e 2015 foram rejeitadas e o ano de 2020 foi o ápice da epidemia de Covid-19 no Brasil e no mundo.

Uma análise crítica desse dado sugere que em anos de grave crise política e social – onde o debate público estava voltado para outras questões – o tema dos benefícios tributários não foi uma prioridade para o TCU na análise das contas do governo federal.

A Tabela 16 contempla o integral teor das recomendações sobre benefícios tributários emitidos pelo TCU no período de 2011 a 2022. Na próxima seção será abordado o teor de todos os alertas e irregularidades identificados sobre o tema. Para além do órgão destinatário e do grau de atendimento da manifestação, cabe ressaltar que a tabela inclui uma coluna com uma síntese do debate entre o TCU e o poder executivo, no tocante o cumprimento das recomendações e a observância dos alertas (caso existente).

Para realizar essa análise, foram acessadas todas as informações contidas na seção de monitoramento das recomendações e alertas do ano subsequente a emissão da manifestação do Tribunal, tanto na Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), como no relatório do TCU sobre as contas.

Na última coluna das tabelas focalizamos o diálogo institucional estabelecido pelo TCU com os diversos órgãos públicos, mediados pela CGU, e em especial, abordando o impacto das recomendações e alertas. Ou seja, em que medida a atuação do TCU provocou mudanças na administração federal que puderam ser observadas pela elaboração de novas normas, criação de grupos de trabalho intergovernamentais e/ou adoção de novas práticas para atender as sugestões de aprimoramento da gestão e transparência das políticas de benefícios tributários recomendadas pelo Tribunal.

As partes sublinhadas do teor das recomendações e as partes em negrito da análise do seu cumprimento, significam respectivamente o núcleo de sentido da medida sugerida e quais foram os encaminhamentos concretos tomados pelo poder executivo.

Em seguida a apresentação da tabela, trazemos uma síntese da análise de todas as recomendações. O conteúdo dos alertas será apresentado em seção adiante.

Tabela 16. Recomendações relacionadas aos benefícios tributários (2011 a 2022).

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
2011		
<p>1 (III.a) <u>as propostas de projeto de lei ou medidas provisórias</u> que contemplem a concessão ou ampliação de benefícios tributários, previdenciários, financeiros e creditícios <u>contenham a identificação do órgão gestor da renúncia, assim como seus objetivos, metas, indicadores, formas de avaliação de resultados e prazos de vigência</u> (item 3.3.4 do relatório)</p>	<p>Casa Civil</p> <p>Não atendida</p>	<p>A Casa Civil sugeriu ao Ministério da Fazenda a construção conjunta com o TCU de uma proposta metodológica para o cumprimento da recomendação. Contudo, nenhuma medida foi adotada neste sentido.</p> <p>Cabe dizer que o conteúdo dessa recomendação foi incorporado nas LDOs de 2021 e 2022, muito embora essa informação não esteja presente no monitoramento ao longo dos anos dessa recomendação.</p>
2011		
<p>2 (VIII) que realizem estudos para estabelecer critérios e métodos que permitam a <u>adequada classificação dos benefícios tributários e previdenciários por função orçamentária</u> (item 3.3.4 do relatório)</p>	<p>Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF)</p> <p>Em atendimento</p>	<p>Na Prestação de Contas da Presidência da República referente ao ano de 2012, houve uma profícua argumentação acerca do tema realizada pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF).</p> <p>Segundo a SOF, muito embora a Receita Federal apresente a classificação dos benefícios tributários por função orçamentária, ela ainda é imprecisa. Poucos países do mundo utilizam a classificação funcional orçamentária para classificar os gastos tributários. Esta classificação seria mais apropriada ao gasto público direto.</p> <p>Essa dubiedade pode gerar argumentos para a classificação dos benefícios tributários em diferentes funções orçamentárias.</p> <p>Uma sugestão da SOF para aprimorar a classificação seria adotar, como um critério objetivo, a existência de órgão gestor da renúncia. Assim, se na legislação instituidora do benefício que resulte em renúncia fiscal houver a indicação de órgão gestor, a renúncia será associada à função orçamentária gerida pelo órgão governamental responsável.</p> <p>Por outro lado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) informou que realizou contatos com a SOF, com vistas a debater sobre classificação dos gastos tributários por função orçamentária. Como encaminhamento, a RFB conduzirá estudo interno com o objetivo de revisar a classificação por função orçamentária, devendo constar a motivação para cada classificação e destaques de eventuais reclassificações. Esses mesmos dados integrarão o anexo metodológico do Demonstrativo de Gastos Tributários contidos no projeto de Lei Orçamentária.</p>

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
2011		
<p>3 (XII.d) efetue estudos conjuntos com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretaria de Política Econômica e os órgãos gestores de renúncias de receitas que julgar pertinentes, com vistas à elaboração de uma política e ao estabelecimento de procedimentos para <u>evidenciação contábil das renúncias de receitas dos órgãos e entidades federais</u>, em cumprimento ao disposto no inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001 e no inciso VIII do art. 3º do Decreto 6.976/2009 (item 5.2 do relatório)</p>	<p>Secretaria do Tesouro Nacional (STN)</p> <p>Não atendida</p>	<p>Esta é a primeira de uma série de três recomendações ao longo dos próximos anos sobre a necessidade de evidenciação contábil das renúncias de receitas dos órgãos e entidades federais no Balanço Geral da União. Essa é uma exigência da Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.</p> <p>Em seu artigo 15, a Lei dispõe que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar, entre outras coisas, a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais (inciso VII)</p> <p>Na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR) referente ao ano de 2012 há uma informação que foi realizada uma primeira reunião entre representantes da Secretaria do Tesouro Nacional, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Política Econômica, para iniciar a discussão sobre a contabilização das renúncias e planejar o trabalho a ser desenvolvido e apresentado ao TCU.</p>
2012		
<p>4 (VII) que <u>identifique</u>, para cada concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária constante do demonstrativo anual encaminhado à Controladoria-Geral da União para compor a Prestação de Contas do Presidente da República, <u>a medida de compensação adotada, em conformidade com o inciso II do art. 14 da Lei Complementar 101/2000</u> (item 3.4 do relatório)</p>	<p>Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)</p> <p>Atendida</p>	<p>Essa é a primeira de diversas recomendações e alertas do TCU com relação ao cumprimento do art. 14 da LRF.</p> <p>No PCPR 2013 há a informação de que a RFB não possui atribuição regimental para instituir medidas de compensação. Assim, as informações fornecidas pela Receita referem-se aos dados públicos disponíveis.</p> <p>Mesmo assim, em momento posterior à recomendação do TCU, o Ministério da Fazenda editou a Portaria-MF 453, de 8/8/2013, que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita estabelecendo que: <i>“no caso de propostas de alteração da legislação que contemple incentivos ou benefícios que gerem renúncia de receitas tributárias, oriundas do Poder Executivo, a RFB deve indicar as medidas de compensação passíveis de serem adotadas”</i> (artigo 3º § 2º).</p> <p>O TCU analisou a tabela de desonerações instituídas em 2013, encaminhada pela RFB, para verificar se, posteriormente à edição da referida portaria, alguma renúncia tributária foi instituída sem indicação de medida de compensação, o que não se confirmou. Em razão disso, a recomendação foi classificada como atendida.</p>

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
2012		
<p>5 (XXV) elabore e encaminhe a este Tribunal, no prazo de 90 dias, <u>plano de ação com as medidas necessárias ao registro contábil das renúncias de receita</u> sob responsabilidade dos órgãos gestores da administração pública federal, visando ao efetivo cumprimento do disposto no inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001 e no inciso VIII do art. 3º do Decreto 6.976/2009 (item 5.3.2.4 do relatório)</p>	<p>Secretaria do Tesouro Nacional que, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretaria de Política Econômica e setoriais contábeis que julgar pertinentes</p> <p>Em atendimento</p>	<p>Após a recomendação no parecer prévio de 2011 e a falta de cumprimento por parte da STN, o TCU novamente emitiu uma recomendação sobre o registro contábil das renúncias de receitas, desta vez, estabelecendo um prazo de 90 dias para a apresentação de um plano de ação.</p> <p>A STN informou que após várias reuniões com a RFB e SPE foi expedida a Nota Técnica nº 4/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF, de 24 de setembro de 2013⁸⁷, que dispõe sobre os procedimentos para evidenciação contábil das receitas. O documento, concluído após várias reuniões realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria da Receita Federal do Brasil e Secretaria de Política Econômica, representa a consolidação de uma abordagem contábil-operacional sobre a renúncia de receita.</p> <p>Neste sentido, considerando que as diretrizes para contabilização das renúncias já se encontravam definidas pelos órgãos técnicos competentes, o TCU classificou a recomendação “em atendimento”.</p>
2013		
<p>6 (XXII.g) - na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabeleça normas e procedimentos para a <u>adequada evidenciação contábil das renúncias de receitas</u> dos órgãos e entidades federais, em cumprimento ao disposto no inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001 e no inciso VIII do art. 3º do Decreto 6.976/2009 (item 5.3.2.2 do relatório)</p>	<p>Secretaria do Tesouro Nacional (STN)</p> <p>Parcialmente atendida</p>	<p>A STN informou que o Balanço Geral da União de 2014 apresentou a evidenciação das renúncias de receitas tributárias em seu item 1.5.4, com base nas diretrizes estabelecidas na Nota Técnica nº 04/2013 CCONF/SUCON. Neste sentido, a recomendação foi cumprida com relação aos benefícios/renúncias tributárias.</p> <p>Contudo, o TCU declarou que as renúncias de receitas classificadas como benefícios creditícios ainda não foram evidenciadas no BGU, o que mereceu nova recomendação na análise das contas de 2014, recomendação essa que foi considerada atendida quando da análise das contas de governo de 2014.</p> <p>Como o presente estudo tem como foco os benefícios tributários, não consideramos a ressalva, a recomendação e alerta sobre a renúncia de receitas financeiras e creditícias emitidos em 2014 como parte de nossa análise.</p>

⁸⁷ “No item 29, a Nota Técnica nº 4/2013 conclui:

a. A evidenciação de renúncia de receitas será efetuada de diversas maneiras, sendo contabilizada somente nos casos em que seja possível mensurar um valor confiável. Em casos de, por exemplo, isenções de tributos e benefícios creditícios, as renúncias serão evidenciadas por meio de demonstrativos publicados pela SRFB e SPE. Nos casos de subsídios em que ocorra efetiva saída de recursos, serão feitos registros em contas de despesa orçamentária. Para os casos de perdão de dívidas, como anistias ou remissões, o controle se dará por meio de contas patrimoniais. Também é admitido o uso das contas de compensação, de maneira que foram criadas contas e disponibilizados eventos contábeis no SIAFI para tal finalidade;

b. A evidenciação das renúncias fiscais e dos benefícios financeiros e creditícios ocorre atualmente por meio de demonstrativos publicados pela SRFB e SPE, além do demonstrativo da estimativa e compensação das renúncias de receitas em anexo à LDO, demonstrativos nas informações complementares e de medidas de compensação em anexo ao PLOA.” (Ministério da Fazenda, 2014, p.98)

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
2016		
<p>7 (3.1.3) que <u>mantenha atualizadas as informações publicadas relativas à instituição de desonerações tributárias por exercício</u>, em atenção aos princípios da publicidade (art. 37 da Constituição Federal), da transparência (art. 1º, §1º da LRF) e do acesso à informação (art. 7º da Lei 12.527/2011) (item 4.1.2.9 do relatório)</p>	<p>Ministério da Fazenda</p> <p>Parcialmente atendida</p>	<p>Comentários: O Ministério da Fazenda informou na PCPR de 2017 que os dados relativos à instituição de desonerações foram publicados no sítio da Secretaria da Receita Federal.</p> <p>No entanto, o TCU verificou que algumas Medidas Provisórias emitidas em 2017 relativas a benefícios tributários não constavam no sítio da Receita Federal e, portanto, classificou a recomendação como parcialmente atendida.</p>
2017		
<p>8 (1.5) que <u>mantenha atualizadas as informações publicadas no site alocado na rede mundial de computadores (internet) relativas à instituição de desonerações tributárias por exercício</u>, em atenção aos princípios da publicidade (art. 37 da Constituição Federal), da transparência (art. 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal) e do acesso à informação (art. 7º da Lei 12.527/2011) (seção 4.1.2.9 do relatório)</p>	<p>Secretaria da Receita Federal</p> <p>Atendida</p>	<p>A Receita Federal informou no PCPR de 2018, que atualizou em sua página eletrônica, as informações sobre as desonerações tributárias instituídas, o que foi confirmado pelo TCU.</p>
2017		
<p>9 (1.24) <u>constitua grupo de trabalho com vistas à formulação de metodologia de análise custo-efetividade dos mecanismos de renúncias tributárias, financeiras e creditícias em vigor</u>, com o objetivo de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem, considerando, entre outros, a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios fiscais vis à vis os custos que geram à sociedade.</p>	<p>Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, em conjunto com o Ministério da Fazenda e a Casa Civil</p> <p>Atendida</p>	<p>Essa é a primeira recomendação que aborda a necessidade de criação de uma metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos benefícios tributários, que também inclui as renúncias financeiras e creditícias.</p> <p>Como uma resposta a essa recomendação, o poder executivo criou o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (Cmas), por meio do Decreto 9.588/2018.</p> <p>Segundo a Casa Civil, no PCPR de 2018, esse Comitê possui <i>“competências relacionadas às lacunas identificadas pela referida recomendação, demonstrando o empenho do governo em implementar as ações recomendadas, com vistas à melhoria da governança das finanças públicas.”</i></p>

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
<p style="text-align: center;">2019</p> <p>10 (3.1) Ao Poder Executivo Federal, com fundamento no art. 21, §§ 3º e 4º, inciso III, alínea “b”, da Lei 13.707/2018 (LDO 2019), bem como nos estudos consubstanciados nas 2ª e 11ª edições do Boletim Mensal sobre os Subsídios da União, que avalie a conveniência e a oportunidade de <u>propor ao Congresso Nacional a revisão da política de desoneração da cesta básica (Lei 10.925/2004)</u>, tendo em vista a possibilidade de se adotar alternativas mais eficientes para os mesmos propósitos, ponderando, necessariamente, as circunstâncias de enfrentamento da crise decorrente da pandemia da Covid-19 (item 2.3.5.1.2 do relatório)</p>	<p>Poder Executivo Federal</p> <p style="text-align: center;">Implementada</p>	<p>O TCU, a partir da análise da avaliação realizada pelo Ministério da Fazenda sobre o custo-benefício da política de desoneração da cesta básica, emitiu a presente recomendação, sugerindo que o poder executivo revise a política.</p> <p>O TCU se baseou em dispositivo da LDO de 2019 que dispõe que o chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional um plano de revisão de despesas e receitas que inclui a criação de cronograma de redução de cada benefício tributário de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.</p> <p>A conclusão da avaliação da política de desoneração da cesta básica foi que essa política seria regressiva sendo que as políticas de transferência de renda seriam mais efetivas. Contudo, apesar de regressiva ela poderia <i>“estar contribuindo para a redução da pobreza e da desigualdade de renda, embora provavelmente em um impacto quantitativamente menor que o daquelas políticas de transferência.”</i></p> <p>Com a informação compartilhada pelo poder executivo de que a reoneração da cesta básica, assim como os demais benefícios tributários do PIS/Cofins, estaria sendo tratada pela Receita Federal no âmbito da reforma tributária, o Tribunal considerou essa recomendação implementada.</p>

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
<p style="text-align: center;">2019</p> <p>(3.8) Ao Poder Executivo Federal que, em atenção ao Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, <u>quando da edição ou sanção de ato normativo que acarrete renúncia de receita tributária, encaminhe ao Tribunal de Contas da União, como condição de eficácia dos benefícios tributários aprovados, demonstrativo comprobatório que permita aferir, de forma clara e inequívoca, o cumprimento integral de cada requisito constitucional e legal relacionado à compatibilidade e à adequação orçamentária e financeira do benefício tributário aprovado e promulgado, nos termos do art. 150, § 6º, da</u></p> <p>11 Constituição Federal; do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT); do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); e da Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente (seção 4.1.2.9 do relatório)</p>	<p>Poder executivo federal</p> <p>Não implementada</p>	<p>Essa recomendação foi emitida a partir dos achados do acórdão 1907/2019 do Tribunal que declarou que a questão da criação e renovação dos benefícios tributários se estabelece no limite do processo legislativo. Esse acórdão traz observações sobre a responsabilidade do poder executivo com relação ao cumprimento das leis citadas na presente recomendação.</p> <p>Calcado não apenas na análise contida no relatório e parecer prévio sobre as contas do presidente da república de 2019, mas também no acórdão citado que esmiuçou o tema, o Tribunal emitiu uma recomendação explícita ao executivo de encaminhar ao Tribunal um “demonstrativo comprobatório” de que o benefício tributário foi aprovado em conformidade com todos os requisitos legais.</p> <p>Outra especificidade desta recomendação é que ela foi monitorada de forma consecutiva nos relatórios de 2020, 2021, 2022 e 2023. Ela foi declarada não implementada e deixará de ser monitorada no relatório de 2024.</p> <p>Houve um intenso debate entre o TCU, com a Receita Federal, SOF e Casa Civil (mediado pela CGU) com relação ao cumprimento dessa recomendação.</p> <p>No PCPR de 2020 (p. 605), a SOF informa que: “<i>Por fim, quanto à recomendação de encaminhar para o Tribunal de Contas da União (TCU) o demonstrativo comprobatório da adequação orçamentária e financeira, como condição de eficácia de benefícios tributários aprovados, a Nota⁸⁸ destacou possíveis limitações ao cumprimento do dispositivo. (...) Convém assinalar, ainda, o caso das renúncias tributárias de natureza autoaplicável, que não dependem de atuação administrativa posterior para a sua aprovação legal. Caso o particular inicie o usufruto antes da ratificação pelo TCU, haveria risco de a renúncia se tornar objeto de posterior judicialização. (...)</i></p> <p><i>Sem intenção de esgotar o tema ou de manifestar posição definitiva, estas observações visam somente ressaltar alguns dos desafios inerentes à implementação da recomendação 3.8.”</i></p> <p>O Tribunal, depois de reiterados descumprimentos da recomendação, decidiu não mais monitorá-la e aprofundar a análise desse tema na auditoria de conformidade das renúncias de receitas do exercício de 2022 por meio do Acórdão 440/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Jorge Oliveira), que será analisado na seção 6.5 abaixo.</p>

⁸⁸ Nota Técnica SEI nº 30.924/2020/ME.

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
<p style="text-align: center;">2022</p> <p>(3.4) Ao Poder Executivo que adote medidas visando garantir transparência sobre a fundamentação e o atendimento às normas que regem a gestão fiscal quando da implementação de benefícios tributários, <u>por meio da publicação da respectiva exposição de motivos ou nota técnica que explicita a adequação desses benefícios ao disposto no art. 14 da Lei Complementar 101/2000, no caso de mecanismos instituídos por atos normativos infralegais</u></p>	<p>Poder Executivo</p> <p>Implementada</p>	<p>No PCPR e no relatório e parecer prévio sobre as contas do governo de 2023 foi indicado que o poder executivo reconheceu a lacuna normativa existente com relação a falta de observância do art. 14 da LRF para renúncias instituídas por meio de Decretos e atos infralegais.</p> <p>Assim, buscando implementar a recomendação o poder executivo disciplinou essa questão por meio da inclusão de novos dispositivos na LDO 2024 (Lei 14.791/2023), artigos 132 e 135.</p> <p>O TCU concluiu que “<i>a nova disciplina trazida pela LDO 2024 supre a lacuna normativa na governança dos atos infralegais instituidores de benefícios tributários, representando uma ação efetiva do Poder Executivo para o atendimento à recomendação em questão, com vistas a dar maior transparência sobre a fundamentação e atendimento às normas que regem o tema</i>”. (TCU, Contas do Presidente da República 2023, p.300)</p>

Recomendação (texto)	Órgão destinado e grau de atendimento	Síntese do diálogo entre o TCU e o poder executivo sobre o cumprimento da recomendação por parte do poder executivo
<p style="text-align: center;">2022</p> <p>(3.5) Ao Poder Executivo que <u>inclua na Prestação de Contas do Presidente da República informações, com respectivos documentos comprobatórios, relativas às medidas adotadas no exercício concernentes à adequação fiscal prévia à efetiva implementação de desonerações tributárias</u>, em caso de aprovação pelo Congresso Nacional sem atendimento ao disposto nos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias</p>	<p>Poder executivo</p> <p>Em implementação</p>	<p>Essa última recomendação em estudo, revela os limites institucionais e jurídicos para o controle dos benefícios tributários por parte do TCU, que serão explorados mais adiante</p> <p>No PCPR de 2023 (p.632 e 633), a Receita Federal informou por meio da nota CETAD/COPAN/RFB/MF nº 144, de 27 de setembro de 2023 que realiza a quantificação dos efeitos orçamentários-financeiros de todas as iniciativas legislativas de renúncia de receita por parte do poder executivo e que poderia disponibilizar todas as suas manifestações técnicas para o Tribunal. Afirmou também que tem solicitado o veto de projetos de lei aprovados pelo Congresso Nacional que não cumprem com os requisitos legais.</p> <p>O TCU decidiu considerar essa recomendação como em implementação e não mais monitorá-la no seguinte ano pois entendeu que a Receita Federal: <i>“não colocou obstáculos à disponibilização de todas as manifestações técnicas produzidas em suas análises, cujos documentos devem ser centralizados pela Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda para posterior envio ao TCU”</i>.</p> <p>Por último ressaltou <i>“a dificuldade jurídica do Poder Executivo de suspender a eficácia das normas legais que concedem benefícios tributários, sem a demonstração dos requisitos legais e constitucionais aplicáveis, haja vista a falta de regulamentação sobre o tema, bem como a possibilidade de gerar litígios judiciais de forma generalizada”</i> (TCU, Contas do Presidente da República 2023, p.301)</p> <p>Interessante observar que a Receita Federal, em sua nota em resposta à recomendação do TCU, chama a responsabilidade da Casa Civil e da secretaria executiva do Ministério da Fazenda que deveriam centralizar esse processo de diálogo com o TCU sobre a comprovação da observância dos requisitos legais para a aprovação dos benefícios tributários.</p>

Observações:

- 1) Todas as informações acima foram extraídas do relatório e parecer prévio do TCU sobre a prestação de contas do Presidente da República e das Prestações de Conta do Presidente da República (PCPR) referente aos anos de 2011 a 2023.
- 2) Para os anos de 2014, 2015, 2018, 2020 e 2021 não foram elaboradas recomendações sobre o tema dos benefícios tributários. Contudo, foram emitidas alertas sobre o tema em 2018 e 2021.
- 3) Os números entre parênteses antes do texto da recomendação correspondem a classificação original de cada recomendação realizada pelo TCU.

Fonte: Elaboração própria.

Uma primeira constatação que se verifica ao analisar a tabela acima, é o alto nível de implementação das recomendações exaradas pelo Tribunal. Das 13 recomendações encontradas, apenas 3 não foram atendidas, sendo que entre elas, apenas duas não foram implementadas ao longo dos anos.

Evidencia-se também que o poder executivo envidou esforços para atender cada uma das recomendações, todos os anos, por meio de um intenso debate entre vários órgãos públicos que foi consolidado pela CGU nos documentos de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR). Em alguns casos, fica manifesto – em razão da complexidade da recomendação – a falta de uma maior coordenação institucional entre os órgãos públicos no processo de aprovação e gestão dos benefícios tributários.

De que forma o poder executivo buscou implementar as recomendações? Podemos encontrar desde a realização de reuniões, estudos, notas técnicas, aumento da transparência sobre as renúncias tributárias até mesmo a publicação de portarias, decretos, inclusão de novos dispositivos no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias e a criação de um Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS).

Com base nessa síntese, é possível afirmar que houve um impacto da atuação do TCU no controle dos benefícios tributários federais, que provocou, por exemplo, mudanças normativas e de práticas de gestão. Destacamos algumas mudanças institucionais ocorridas como resultado do processo de apreciação das contas do governo:

- Expedição da Nota Técnica nº 4/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF, de 24 de setembro de 2013, que dispõe sobre os procedimentos para evidenciação contábil das receitas;
- Edição da Portaria-MF nº 453, de 8 de agosto de 2013, do Ministério da Fazenda que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita;
- Inclusão de novos dispositivos na LDO 2024 (Lei nº 14.791/2023), artigos nºs 132 e 135, em atenção a recomendação do TCU;
- Criação do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS), por meio do Decreto 9.588/2018, que incluiu uma tabela com a indicação do órgão gestor da renúncia fiscal, sendo essa uma preocupação constante do TCU, tendo sido objeto da recomendação não atendida de 2011.

A criação do Comitê, posteriormente transformado no Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, incorporou a avaliação dos subsídios

concedidos pela União dentro da sistemática de avaliação das políticas públicas financiadas por gastos diretos.

Ao analisar o teor das recomendações e alertas, que está apresentado na Tabela 17, podemos encontrar três blocos de questões enfatizadas pelo TCU sobre a análise das diversas políticas de benefícios tributários:

I) Transparência e aspectos contábeis, com ênfase na evidência contábil das renúncias de receitas no Balanço Geral da União (BGU). Essa questão foi fruto de várias ressalvas e recomendações ao longo dos anos. A auditoria realizada pelo TCU no BGU é uma auditoria de conformidade⁸⁹, ou seja, tem como objetivo analisar se as demonstrações contábeis anuais da União estão em conformidade com a legislação.

Nesse caso, o TCU baseou sua análise e recomendação em um dispositivo legal contido na Lei nº 10.180 de 2011, que em seu artigo 15º, inciso VII explicitamente dispõe que o Sistema de Contabilidade Federal deveria evidenciar a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais, entre outros aspectos.

Quando há uma lei, decreto ou regulamentação explícita sobre uma obrigação de fazer ou de se abster, por parte dos órgãos públicos, a avaliação de conformidade por parte do TCU se baseia em parâmetros muito objetivos e indiscutíveis. Da mesma maneira, podemos verificar essa assertividade nas recomendações sobre esse tema na Tabela 16 (recomendações 3, 5 e 6).

Constatam-se também outras preocupações do TCU com relação a transparência dos benefícios tributários, tais como:

- Necessidade de que os projetos de lei ou medidas provisórias contenham a identificação do órgão gestor da renúncia, assim como seus objetivos, metas, indicadores, formas de avaliação de resultados e prazos de vigência (recomendação 1 de 2011).
- Aprimoramento da classificação dos benefícios tributários por função orçamentária (recomendação 2 de 2011).

⁸⁹ Segundo a norma técnica da ISSAI 400 (INTOSAI, p. 2 e 3): “A auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. As auditorias de conformidade são realizadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada”.

- Manter atualizadas as informações publicadas relativas à instituição de desonerações tributárias por exercício (recomendação 7 de 2016 e recomendação 8 de 2017).

Cabe ressaltar, que durante o período de doze anos analisado, as preocupações com a transparência e o registro contábil dos benefícios tributários foram proferidas na primeira parte desse período, entre 2011 e 2017, e sua quase totalidade foi atendida. Não houve nenhum óbice institucional ou político de grande monta para que o poder executivo ao longo dos anos não avançasse no sentido de uma maior transparência da informação sobre os benefícios tributários. Verifica-se uma única exceção que está relacionada com as informações que devem estar contidas acerca da proposição de projetos de lei ou medidas provisórias para a criação dos benefícios tributários. A falta de informação suficiente e crível para o debate público, no âmbito da análise de proposições legislativas que concedem benefícios tributários, revela-se um dos pontos críticos do controle destas políticas no Brasil.

II) Avaliação do custo-benefício das políticas de benefícios tributários. Esse é o segundo bloco de preocupação do TCU, que emitiu algumas recomendações sobre o tema e impulsionou mudanças institucionais, as quais foram anteriormente mencionadas, tais como: a criação do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS). As recomendações relacionadas a esse bloco temático foram:

- Necessidade de constituição de um grupo de trabalho com vista à formulação de metodologia de análise custo-efetividade dos mecanismos de renúncias tributárias, financeiras e creditícias em vigor (recomendação nº 09 de 2017).
- Avaliar a conveniência e a oportunidade de propor ao Congresso Nacional a revisão da política de desoneração da cesta básica (recomendação nº 10 de 2019).

Embora a avaliação dos benefícios tributários ainda seja um desafio em todo mundo, notam-se avanços concretos ocorridos no governo federal sobre esse tema nos últimos anos. O próprio TCU busca estabelecer parâmetros mais objetivos para a condução de auditorias operacionais sobre os benefícios tributários, para além dos parâmetros existentes nas auditorias de conformidade. Nesse sentido, em 2022, o TCU publicou o “Referencial de controle de benefícios tributários” (TCU, 2022-A).

III. Conformidade com a legislação, em especial, com os dispositivos constitucionais e os previstos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e nas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Este terceiro bloco de preocupações do TCU sobre as políticas de benefícios tributários se revelam entre as mais relevantes. Neste aspecto encontramos o núcleo das falhas e lacunas existentes no Brasil com relação a essas políticas. Em síntese, a instituição de qualquer benefício tributário deve respeitar o disposto nos seguintes dispositivos legais:

- Artigo nº 150, parágrafo 6º da Constituição Federal (CF) – que dispõe sobre qualquer subsídio ou isenção de tributos somente poderá ser concedido mediante lei específica;
- Artigo nº 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁹⁰ – que dispõe sobre “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”;
- Artigo nº 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que dispõe sobre a criação de qualquer benefício tributário deve “estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições”:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

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

- Artigos específicos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para cada ano. A LRF expressamente dispõe que a criação de benefícios tributários deve também respeitar o disposto na LDO para cada ano fiscal.

Um requisito adicional previsto na maioria das LDOs do período é a obrigação das proposições legislativas conterem cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.

⁹⁰ Artigo incluído pela Emenda Constitucional nº 95 de 2016 (teto de gastos).

Outra exigência comum é a imposição que os projetos em tramitação assinalem quais seriam seus objetivos, metas e indicadores dos benefícios a serem criados.

Esses são os principais parâmetros utilizados pelo TCU no âmbito da análise de conformidade dos novos benefícios tributários aprovados ou renovados a cada ano pelo Congresso Nacional, a partir de proposições legislativas oriundas do legislativo ou do executivo. Ou seja, na apreciação anual das contas do governo, o TCU verifica se os benefícios tributários foram instituídos respeitando a legislação específica sobre o tema.

Em geral, como pudemos verificar pelas deliberações do TCU entre 2011 e 2022, os requisitos legais para a criação de benefícios tributários não têm sido cumpridos, em especial, os dispositivos da LRF e das respectivas LDOs.

Verificando as quatro recomendações contidas na Tabela 16 que tratam da falta de conformidade legal na instituição de benefícios, encontramos uma primeira recomendação proferida em 2012 e as outras três em 2019 e 2022, após o Acórdão TCU nº 1.907/2019⁹¹, que aprofundou o tema e definiu de forma mais explícita as responsabilidades do poder executivo. É possível identificar um aprimoramento do conteúdo das recomendações ao longo dos anos.

A recomendação de 2012 solicita a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que identifique, a partir da lista de benefícios constante do demonstrativo anual encaminhado à CGU, qual foi a medida de compensação adotada, de acordo com o disposto no artigo nº 14, inciso II da LRF.

Essa recomendação contribuiu com uma mudança normativa no âmbito das atribuições da Receita Federal. O Ministério da Fazenda editou a Portaria-MF nº 453, de 8 de agosto de 2013, na qual são detalhadas as atribuições da Receita Federal em estimar o impacto na arrecadação federal no exercício financeiro em que a renúncia de receita inicia sua vigência e nos dois exercícios seguintes.

Atendendo a recomendação do TCU, a Portaria dispõe que a RFB deve, nos casos apropriados, indicar as medidas de compensação passíveis de serem adotadas. Podemos considerar essa medida como uma importante inovação institucional no campo da gestão das renúncias tributárias, na qual é sublinhada a responsabilidade da Receita Federal no cumprimento do art. nº 14 da LRF.

Faz-se interessante observar que esta recomendação foi dirigida a RFB. Neste caso, cabe ao órgão cuja recomendação foi dirigida, envidar esforços para cumpri-la.

⁹¹ As conclusões desse acórdão são apresentadas na tabela 20 da seção 6.5.

Contudo, a Receita Federal, em resposta, declarou não possuir atribuição regimental para instituir medidas de compensação. Ela poderia apenas estimar a perda arrecadatória e sugerir medidas de compensação. Outro aspecto dessa recomendação – de acordo com a LRF – é que não necessariamente a condição prevista no inciso II, do artigo nº 14 precisaria ser cumprida se a condição anterior do inciso I estiver presente.

Mesmo com a imprecisão da recomendação e do seu destinatário, o Ministério da Fazenda avançou em uma melhor definição das atribuições da Receita Federal no tocante ao cumprimento da LRF.

Em nossa visão, a falta de precisão sobre o direcionamento da recomendação emitida e o seu conteúdo, revela a falta de maturidade do debate sobre os benefícios tributários existente no TCU no domínio da apreciação das contas do governo de 2012. Embora esse dispositivo da LRF exista desde 2001, a necessidade de sua devida aplicação somente ganhou maior relevância a partir da análise das contas de 2016, quando alertas anuais sobre o tema foram emitidos, com a exceção de 2020.

Em geral, por se tratar da não observância de dispositivo previsto na LRF, o TCU em caráter de análise das contas do governo, procurou indicar essa lacuna por meio de alertas, ao invés de emitir uma recomendação. A única exceção se deu em 2022, quando duas recomendações, dois alertas e a única irregularidade identificada no relatório foram relacionadas com a inobservância de requisitos exigidos pela LRF/LDO e pelo artigo nº 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que trata da aprovação de benefícios fiscais para aquele ano.

Analisaremos esse núcleo de preocupações do TCU com relação ao descumprimento das normas existentes sobre a criação de novos benefícios tributários – especialmente o recorrente descumprimento da LRF – por meio do exame das restantes três recomendações sobre o tema emitidas em 2019 e 2022, assim como os demais alertas e irregulares identificadas, que são referendadas a seguir.

6.4.3 Os alertas emitidos e as irregularidades identificadas com relação a inobservância da lei fiscal para a aprovação de benefícios tributários

Como podemos verificar na Tabela 17, todos os sete alertas emitidos no período tratam da mesma questão: a falta de observância da legislação pertinente em relação a aprovação de novos benefícios tributários no determinado ano fiscal. Em especial, nota-se o descumprimento do disposto no artigo nº 14 da LRF, de artigos específicos da LDO

e do artigo nº 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. As partes sublinhadas no teor dos alertas destacam o núcleo da falha encontrada.

Tabela 17. Alertas relacionados aos benefícios tributários (2011 a 2022).

Alertas (texto)	Ano	Síntese da análise do TCU sobre a observância do alerta por parte do poder executivo
<p>3.2.2. Alertar o Poder Executivo, com fulcro no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), acerca da <u>ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos arts. 113 e 114 da Lei 13.242/2016 (LDO/2016) quando da proposição de ato normativo ou sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários que decorra renúncia de receita</u>, a exemplo de: projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da correspondente demonstração, atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributárias, além da fixação de vigência máxima de cinco anos, <u>conforme constatado nos atos de sanção das Leis 13.243/2016, de 11/1/2016, 13.257, de 8/3/2016, 13.315, de 20/7/2016, e 13.353, de 3/11/2016, e de edição das Medidas Provisórias 713, de 1/3/2016, e 762, de 22/12/2016</u> (item 4.1.2.9).</p>	<p>2016</p>	<p>Da mesma forma que se verifica com as recomendações, para os alertas também ocorre a cada ano, um debate profícuo entre o TCU e o poder executivo – mediado pela CGU – sobre o desvio identificado que é descrito na Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) e no relatório do TCU sobre as contas do governo.</p> <p>No caso do presente alerta, a Casa Civil, o Ministério da Fazenda e o Ministério do Planejamento listaram algumas novas medidas aprovadas que obedeceram aos requisitos legais. Contudo, o TCU identificou que parte dessas medidas aprovadas no período não atenderam ao disposto na legislação mencionada e por isso declarou o alerta como “observado parcialmente”.</p>

Alertas (texto)	Ano	Síntese da análise do TCU sobre a observância do alerta por parte do poder executivo
<p>2.1. Alertar o Poder Executivo, com fulcro no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), bem como nos arts. 117 e 118 da Lei 13.408/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias 2017), <u>acerca da ausência de requisitos legais quando da proposição de ato normativo ou sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários</u> de que decorra renúncia de receita, como: projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da correspondente demonstração; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributárias; além da fixação de vigência máxima de cinco anos, <u>conforme constatado nos atos de edição das Medidas Provisórias 778, 783, 793, 795, todas de 2017, bem como de sanção das Leis 13.586/2017, 13.485/2017 e 13.496/2017</u> (seção 4.1.2.9);</p>	2017	<p>Novamente, para esse segundo alerta, a CGU consolidou uma extensa explicação proveniente da Casa Civil e outros órgãos públicos sobre o cumprimento da legislação quando da concessão de alguns benefícios tributários estabelecidos no período.</p> <p>Contudo, o TCU declarou o alerta como observado parcialmente, pois:</p> <p><i>“embora a Casa Civil tenha demonstrado, em algumas legislações, o cumprimento de dispositivos exigidos para concessão ou ampliação dos benefícios, deve-se ressaltar que, no âmbito das Medidas Provisórias 822 e 843, ambas de 2018, bem como dos Decretos 9.391 e 9.442, também de 2018, não se verificou o atendimento integral dos requisitos legais em comento; destarte, novo alerta foi proposto na seção 4.1.2.9 deste Relatório” (TCU, 2018, Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, p. 327).</i></p> <p>Interessante observar que a natureza do alerta é ser um instrumento de controle concomitante. Assim, quando da análise do cumprimento dos alertas emitidos na apreciação das contas do governo, é realizado um exame dos novos benefícios aprovados no período que são incluídos nos alertas referentes ao próximo ano fiscal.</p>
<p>2.3. Alertar o Poder Executivo federal acerca do <u>não cumprimento das disposições do artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e/ou dos artigos 14 da Lei Complementar 101/2000, 112 e 114 da Lei 13.473/2017, quando da edição das Medidas Provisórias 822/2018 e 843/2018 e dos Decretos 9.391/2018 e 9.442/2018</u>, uma vez que a concessão ou a ampliação de benefícios tributários que importaram em renúncia de receita não observaram todos os requisitos legais como: a projeção do impacto orçamentário-financeiro; a comprovação de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetaria as metas dos resultados fiscais estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, a indicação de medidas de compensação; a fixação de vigência máxima de cinco anos; e a apresentação do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos (seção 4.1.2.9);</p>	2018	<p>O TCU considerou esse alerta como observado parcialmente, pois no período ocorreram a criação de novos benefícios tributários em desconformidade com a legislação e que foram objeto de novo alerta em 2019.</p>

Alertas (texto)	Ano	Síntese da análise do TCU sobre a observância do alerta por parte do poder executivo
<p>4.5. Alertar o Poder Executivo Federal <u>acerca das irregularidades reiteradas na concessão ou ampliação de benefícios tributários que importaram em renúncia de receita</u>, em descumprimento às disposições dos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 114 e 116 da Lei 13.707/2018 (LDO 2019), uma vez que, na <u>edição das Medidas Provisórias 877/2019, 905/2019 e 907/2019, na sanção da Lei 13.799/2019</u>, e na implementação pelo Poder Executivo dos respectivos benefícios tributários, não foram observados integralmente os respectivos requisitos constitucionais e legais necessários para conferir eficácia às normas aprovadas, como: projeção do impacto orçamentário financeiro; atendimento ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da Lei Orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício; <u>não concessão de novos benefícios durante o exercício</u> (seção 4.1.2.9);</p>	2019	<p>Diferentemente dos anos anteriores, na apreciação das contas de 2020, o TCU realizou um monitoramento conjunto dos alertas emitidos de 2016 a 2019.</p> <p>Para além de não identificar nenhuma irregularidade nas oito medidas que estabeleceram benefícios tributários em 2020, o Tribunal mencionou outras providências relatadas pela Receita Federal, Secretaria de Orçamento Federal e a Casa Civil, como: a edição de portarias ministeriais para regular a vigência da fruição de alguns benefícios, a apresentação de planilhas com listas de benefícios instituídos entre 2012 a 2018, com a respectiva medida de compensação quando existente, e a criação do Comitê Interministerial de Governança (CIG).</p> <p>O TCU conclui que se dispensará o monitoramento desse alerta nos próximos anos.</p>
<p>4.4. Alertar o Poder Executivo <u>acerca das irregularidades reiteradas na concessão ou ampliação de benefícios tributários que importaram em renúncia de receita</u>, em descumprimento às disposições dos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 125 a 129 e 137, da Lei 14.116/2020, alterada pela Lei 14.143/2021 (LDO 2021) uma vez que, <u>no momento da edição da Lei 14.257/2021, das Medidas Provisórias 1.034/2021 e 1.094/2021, da Portaria-ME 15.224/2021, da sanção das Leis 14.126/2021 e Lei 14.288/2021</u>, bem como da implementação pelo Poder Executivo dos benefícios, não foram observados integralmente os respectivos requisitos constitucionais e legais necessários para conferir eficácia às normas aprovadas, como: projeção do impacto orçamentário- financeiro; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício (seção 4.1.2.9)</p>	2021	<p>A partir de 2020, o TCU deixa de acompanhar a observância dos alertas por parte do poder executivo quando da apreciação das contas do governo.</p>

Alertas (texto)	Ano	Síntese da análise do TCU sobre a observância do alerta por parte do poder executivo
<p>6 4.1. Alertar o Poder Executivo <u>acerca das irregularidades reiteradas na concessão ou ampliação de benefícios tributários</u> que importaram em renúncia de receita, em descumprimento às disposições dos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), 125 a 129 e 136 da Lei 14.194/2021, alterada pela Lei 14.352/2022 (LDO 2022), conforme verificado neste Relatório (seção 4.1.2.9);</p>	2022	A partir de 2020, o TCU deixa de acompanhar a observância dos alertas por parte do poder executivo quando da apreciação das contas do governo.
<p>7 4.2. Alertar o Poder Executivo de que <u>benefícios tributários aprovados por medidas legislativas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente</u>, especialmente o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, <u>somente podem ser efetivamente implementados após satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação</u> (seção 4.1.2.9).</p>	2022	A partir de 2020, o TCU deixa de acompanhar a observância dos alertas por parte do poder executivo quando da apreciação das contas do governo.

Fonte: Elaboração própria.

Conforme apresentado anteriormente, os alertas são um mecanismo previsto na LRF que permite aos Tribunais de Contas emitir um sinal ao poder executivo no âmbito da identificação de irregularidades observadas na gestão fiscal.

Para cada ano, o TCU lista todas as novas leis aprovadas pelo Congresso Nacional, todas as Medidas Provisórias editadas pelo poder executivo e, para alguns anos, até mesmo Decretos que resultem na concessão ou ampliação de benefícios tributários aprovados sem o cumprimento dos requisitos legais pertinentes.

As principais lacunas identificadas nos alertas do período são aquelas previstas na legislação, que funcionam como o parâmetro do TCU para realizar a sua análise de conformidade, a saber:

- falta da projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da correspondente demonstração;
- falta da demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo da LDO, ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributárias;
- falta de fixação de vigência máxima de cinco anos;
- falta de apresentação do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos.

A partir da apreciação das contas de 2019, posteriormente a publicação do acórdão nº 1907/2019, o TCU passa a adotar um tom mais rigoroso, para além de alertar o poder executivo “acerca das irregularidades reiteradas na concessão ou ampliação de benefícios tributários”, passa a declarar esse descumprimento como uma irregularidade, que em tese, poderia gerar a rejeição das contas.

A recomendação proferida em 2019 – que cita o referido acórdão – não foi implementada, mesmo depois de vários anos de monitoramento por parte do Tribunal, como verificado na Tabela 17 acima. A recomendação solicitava ao poder executivo que na ocasião de edição ou sanção de ato normativo, deveria encaminhar ao TCU, como condição de eficácia dos benefícios tributários aprovados, um demonstrativo comprobatório que englobe o cumprimento integral de cada requisito constitucional e legal.

O Tribunal passa também a identificar novas lacunas, tais como:

- falta da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício;
- não concessão de novos benefícios durante o exercício (inovação trazida pelo parágrafo 1º, do artigo nº 116, da LDO 2019);
- não publicação da respectiva exposição de motivos ou nota técnica que explicita a adequação desses benefícios ao disposto na LRF, no caso de mecanismos instituídos por atos normativos infralegais (como Decretos). Nesse último caso, houve uma inovação regulatória na LDO 2024 (Lei nº 14.791/2023), em seus artigos nºs 132 e 135, que explicitamente dispõem que os atos infralegais devem cumprir com os requisitos previstos na lei fiscal.
- Em 2022, o TCU alertou o poder executivo de que os benefícios tributários aprovados em desconformidade com a legislação vigente somente poderiam ser efetivamente implementados após satisfeitos os requisitos previstos na lei.

Devido à falta de observância dos alertas que indicavam a ocorrência de falhas na criação de renúncias tributárias, o TCU passou a declarar a existência de irregularidades no âmbito da apreciação das contas do governo. Conforme mencionado anteriormente, a Resolução do TCU nº 291 de 2017, define a irregularidade como um ato ilegal que infringe a legislação fiscal.

Verifica-se na Tabela 18 que somente na metade dos pareceres prévios do TCU sobre as contas do governo foram identificadas irregularidades no período analisado (12

anos). Em 2014 e 2015, a ocorrência de irregularidades ensejaram a rejeição das contas do governo. A partir de 2019, quando houve uma mudança de entendimento do Tribunal. A existência de irregularidades não necessariamente ocasionaria a rejeição das contas.

Tabela 18. Número de irregularidades contidas nos pareceres prévios sobre as Contas do Governo entre 2011 e 2022.

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Irregularidades	0	0	0	12	17	0	0	0	7	2	3	1
Irregularidades relacionadas aos benefícios tributários	-	-	-	0	0	-	-	-	1	0	1	1

Fonte: Elaboração própria.

Outro aspecto a ser observado é que embora ocorreria um crescimento dos benefícios tributários durante o governo Dilma, nenhuma irregularidade sobre o tema foi identificada em 2014 e 2015. Esse dado demonstra a falta de prioridade e aprofundamento do Tribunal sobre o tema naquele período. Contudo, a partir da análise das contas de 2019, o TCU tem sido mais explícito sobre a ocorrência de irregularidades nas políticas de benefícios tributários, como podemos verificar na Tabela 19.

Tabela 19. Irregularidades relacionadas aos benefícios tributários (2011 a 2022).

	Irregularidades (texto) – grifos nossos	Ano
1	1.5. Inobservância dos requisitos exigidos pelos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 114 e 116 da Lei 13.707/2018 (LDO 2019) para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, conduta incorrida também em exercícios anteriores, em face da ausência, no momento da edição das Medidas Provisórias 877/2019, 905/2019 e 907/2019, da sanção da Lei 13.799/2019, bem como da implementação pelo Poder Executivo dos respectivos benefícios , de: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da Lei Orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício, além da não concessão de novos benefícios durante o exercício (seção 4.1.2.9);	2019
2	1.3. Inobservância de requisitos exigidos pelos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e 125 a 129 e 137 da Lei 14.116/2020, alterada pela Lei 14.143/2021 (LDO 2021) para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, conduta incorrida também em exercícios anteriores, em face da ausência, no momento da edição da Lei 14.257/2021, das Medidas Provisórias 1.034/2021 e 1.094/2021, da Portaria-ME 15.224/2021, da sanção das Leis 14.126/2021 e Lei 14.288/2021, bem como da implementação pelo Poder Executivo dos respectivos benefícios , de: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; consideração da renúncia na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetação das metas dos resultados fiscais ou, alternativamente, apresentação de medidas de compensação; fixação de vigência máxima de cinco anos; indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação do benefício (seção 4.1.2.9)	2021
3	1.1.1. Inobservância de requisitos exigidos pelos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), 125 a 129 e 136 da Lei 14.194/2021, alterada pela Lei 14.352/2022 (LDO 2022), para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, no momento da edição dos Decretos 11.149/2022, 11.321/2022 e 11.323/2022 e da Portaria-ME 11.017/2022 (apenas quanto ao art. 14 da LRF) e da sanção das Leis 14.348/2022, 14.439/2022 e 14.440/2022 (seção 4.1.2.9).	2022

Fonte: Elaboração própria.

Para que as irregularidades identificadas na análise das contas do governo resultem em um parecer pela rejeição das contas, é necessário que elas sejam graves o suficiente para afetar o conjunto da gestão dos recursos públicos. O TCU tem entendido que esse não seria o caso para as irregularidades observadas na aprovação dos benefícios tributários.

Com relação a análise das recomendações, alertas e irregularidades realizadas nessa seção, identificamos um núcleo de manifestações do TCU com relação ao descumprimento da legislação fiscal na aprovação dos benefícios tributário. Com relação a isso, a atuação do TCU por meio do processo de prestação de contas do Presidente da República parece insuficiente. Com o objetivo de entender esses entraves, analisaremos

na próxima seção, de forma breve, as conclusões dos principais acórdãos de referência do TCU sobre o tema ao longo dos anos.

6.5 PRINCIPAIS ACÓRDÃOS DO TCU SOBRE O TEMA DOS BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

O objetivo dessa seção é identificar alguns desafios adicionais sobre a atividade do TCU no controle das políticas de benefícios tributários no Brasil, incluindo a análise de outros acórdãos do Tribunal sobre o tema.

Os dados empíricos analisados na pesquisa, em particular nas seções anteriores, apontaram para a existência de posicionamentos e deliberações do Tribunal com relação a política de benefícios tributários proferidos em outros processos e que influenciam as atividades de controle do TCU com relação a esse tema.

Nesse sentido, apresentaremos brevemente esses marcos decisórios. A lista de acórdãos abaixo foi obtida a partir de menções contidas nos PCPR e nos pareceres prévios sobre as contas do governo, assim como, por meio de entrevistas realizadas com dois servidores de longa data do Tribunal.

As tabelas seguintes trazem em ordem cronológica, uma síntese dos principais entendimentos e deliberações sobre benefícios tributários contidas nos acórdãos, o que nos permite identificar a evolução do posicionamento do Tribunal ao longo do período pesquisado, em paralelo com o processo de prestação de contas do Presidente da República.

Os textos contidos nas tabelas foram selecionados e extraídos do conjunto de acórdãos identificados, após leitura criteriosa, e editados para que o leitor tenha uma síntese dos principais pontos do debate do TCU, travados com diversos órgãos públicos ao longo dos anos sobre o tema. O conteúdo dos acórdãos foi obtido por meio do acesso à página eletrônica do TCU⁹².

⁹² Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/integrada>>, acesso em 23 jun. 2025.

Tabela 20. Principais acórdãos do TCU relacionadas aos benefícios tributários entre 2010 e 2024.

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
Acórdão TCU nº 747/2010-P		
Tipo de processo: Levantamento		
<p>Levantamento acerca dos procedimentos de controle do cumprimento do art. 14 da LRF, especialmente os mecanismos de compensação descritos no inciso II.</p>	<p>O <u>caput</u> do art. 14 da LRF nem sempre é cumprido (<i>estimativa do impacto orçamentário-financeiro do benefício tributário</i>). Nenhuma das proposições submetidas à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (CFT), em 2008 e 2009, que tratavam de renúncia de receita tributária, cumpriram com o disposto no <u>inciso I</u> do art. 14 da LRF. O poder executivo utilizou como medida de compensação (<u>inciso II</u>, art. 14) tanto o excesso de arrecadação apurado no período como ajustes na programação orçamentária da despesa pública.</p>	<p>Definição de uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário das renúncias de receitas. (item 9.1) Respeito ao prazo máximo de vigência do benefício estabelecido pela LDO (5 anos) (item 9.2.2) Não sejam utilizados, como medidas de compensação às renúncias, os ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem o excesso de arrecadação (item 9.2.3.1). Promova a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo (RFB, STN, MPO/SOF) (item 9.2.3.2)</p>
Acórdão TCU nº 3437/2012-P		
Tipo de processo: Pedido de reexame interposto pelo Ministro da Fazenda		
<p>Pedido de reexame interposto pelo Ministro da Fazenda, contra as recomendações 9.2. e 9.2.3.1. do Acórdão TCU nº 747/2010.</p>	<p>O Ministério da Fazenda questionou o entendimento do TCU em não poder utilizar o chamado “excesso de arrecadação” como uma hipótese capaz de compensar possíveis perdas de arrecadação decorrente de incentivos fiscais. (vide também acórdão 1381/2012-P)</p>	<p>A conclusão do TCU foi de manter o entendimento do acórdão TCU nº 747/2010 e negar provimento ao pedido de reexame.</p>

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
<p>Acórdão TCU nº 809/2014-P Tipo de processo: Monitoramento</p>	<p>Algumas recomendações foram consideradas atendidas ou parcialmente atendidas pelos diversos órgãos do poder executivo destinatários das deliberações do acórdão TCU nº 747/2010.</p> <p>Cabe destacar que uma cópia do acórdão foi enviada às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal.</p>	<p>Reafirmar ao Ministério da Fazenda que observe o teor do art. 14 da LRF, incluindo essas informações na exposição de motivos do ato normativo proposto. (item 9.4)</p> <p>Determinar que a Semag examine o teor da Portaria/MF 453/2013 e verifique em que medida atende à determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão TCU nº 747/2010 (item 9.5.2)</p> <p>Constituir um processo apartado com as peças relativas à representação formulada pelo MPTCU relativa à apuração de supostas irregularidades relativas à inobservância do art. 14 da LRF na instituição de desonerações tributárias para a Copa do Mundo da Fifa, baseando-se em documentação encaminhada pelo Conselho Federal da OAB. (item 9.5.3)</p>

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
<p>Acordão TCU nº 1.205/2014-P Tipo de processo: Levantamento</p>	<p>Esse levantamento envolveu onze ministérios setoriais e os órgãos centrais do poder executivo: MF, MPO, CGU, Casa Civil. Foram identificadas diversas fragilidades como: ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias; ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias; deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre RFB e os órgãos gestores; e ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor, incluindo as atividades desenvolvidas, os procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis.</p>	<p>Recomendar à Casa Civil, MF e MPO para criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações (item 9.2.1). Recomendar à Casa Civil, MF e MPO para orientar os ministérios setoriais responsáveis quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos benefícios (item 9.2.2). Recomendar à RFB que divulgue os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do DGTs e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo (item 9.4). Recomendar aos ministérios setoriais para definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas (item 9.5.2).</p>

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
<p>Acórdão TCU nº 793/2016-P Tipo de processo: Monitoramento</p>	<p>Dos itens destacados da linha acima (9.2.1; 9.2.2; 9.4), todos estão em processo de implementação, sendo que o item 9.5.2 por envolver vários ministérios seria monitorado em um momento posterior.</p> <p>Os órgãos públicos destinatários das recomendações enviaram ao TCU informações sobre reuniões, notas técnicas e outras ações onde demonstraram os diversos passos dados para acolher as recomendações do Tribunal.</p> <p>Segundo a avaliação do TCU, houve no período entre a publicação do acórdão TCU nº 1205/2014 e o monitoramento: redução no percentual de desonerações instituídas com prazo de vigência indeterminado; sugestão de órgão gestor, com base no critério finalístico, para aquelas renúncias tributárias deles desprovidas; avaliação de algumas renúncias tributárias pelo MF; e estão em elaboração pela RFB a descrição das fontes de informação e das metodologias de cálculo dos gastos tributários.</p>	<p>Recomendar às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF. (item 9.2)</p> <p>Determinar à RFB que informe semestralmente ao Tribunal, a partir do exercício de 2016, a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência. (item 9.3)</p> <p>Determinar à Semag que, a partir do exercício de 2016, quando da elaboração do Relatório das Contas Anuais do Governo, verifique a adequação dos instrumentos utilizados para a instituição renúncias de receitas tributárias, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da CF, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF; (item 9.5)</p>

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
Acórdão TCU nº 263/2016-P		
Tipo de processo: Consulta formulada pelo Ministro da Fazenda		
Consulta acerca da interpretação a ser dada ao § 2º do art. 14 da LRF.	A consulta foi admitida e respondida.	<p>A resposta dada a consulta foi: a exigência de implementação de medidas de compensação para concessão ou ampliação de renúncias de receitas é considerada cumprida a partir da elevação de alíquotas de tributos, por meio ato normativo, na data de publicação do mesmo, desde que se mantenha eficaz ao longo de todo o exercício financeiro e que o valor a ser arrecadado seja suficiente para neutralizar o impacto orçamentário-financeiro da renúncia naquele exercício.</p> <p>(...) para os exercícios financeiros seguintes ao da concessão ou ampliação da renúncia de receita, o mecanismo previsto no inciso I do art. 14 da LRF exige que a renúncia seja considerada nas estimativas de receita das respectivas leis orçamentárias.</p>

Acórdão TCU nº 2.756/2018-P

Tipo de processo: Monitoramento

Monitoramento de deliberações constantes dos Acórdãos TCU nº 747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016.	Mencionou-se a criação do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União pelo Decreto 9.588 de 2018; da Portaria 453/2013 do MF, além dos desafios referentes ao processo decisório de instituição de benefícios no Congresso Nacional em desrespeito a LRF, e a limitação da atuação das consultorias legislativas.	determinar à RFB que, no prazo de noventa dias, publique em linguagem acessível, em sua página na internet, a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) (item 9.5) determinar ao MF que encaminhe, no prazo de trinta dias, plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado ‘Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União’ (item 9.7) dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal de que a efetivação da sugestão proposta pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados – COFF, atinente à alteração da redação do art. 19 da Resolução CN 1/2002, nos termos ali propostos, elevaria a qualidade do processo de formulação de políticas públicas, indo ao encontro, especialmente, da observância do art. 14 da LRF (item 9.9).
---	--	--

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
Acórdão TCU nº 1.907/2019-P		
Tipo de processo: Consulta formulada pelo Ministro da Fazenda		
Consulta sobre a possibilidade de execução de despesa pública aprovada sem a adequação orçamentária e financeira.	O então Ministro da Fazenda consulta o Tribunal o que fazer quando uma Lei aprovada pelo Congresso Nacional entra em conflito com outras leis como a LRF e a LDO, incluindo o art. 113 do ADCT. Quais seriam os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?	A resposta dada a consulta foi: medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.
Acórdão TCU nº 1.112/2020-P		
Tipo de processo: Monitoramento		
Monitoramento de deliberações constantes dos Acórdãos: 2.756/2018 1.205/2014 747/2010 793/2016	Destacamos dois avanços mencionados nesse processo de monitoramento: - a publicação pela RFB de uma primeira versão de um documento com a metodologia de cálculo de cada gasto tributário em linguagem acessível. - A instituição do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), pelo Decreto 9.834/2019, cuja finalidade é avaliar políticas selecionadas, financiadas por gastos diretos ou subsídios e monitorar a implementação das propostas de alterações nessas políticas. O normativo prevê lista anual de políticas a serem avaliadas e cronograma de avaliação, bem como cria o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos (CMAG) e o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União (CMAS), que publicou em dezembro de 2019, o Relatório Preliminar do Grupo Técnico instituído com a finalidade de elaborar proposição de Modelo de Governança dos Subsídios da União.	Recomendar ao Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, que adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo: (item 9.3) - competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias; (item 9.3.1) - aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação; (item 9.3.2) - definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação; (item 9.3.3) - estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas; (item 9.3.4) - mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias. (item 9.3.5)

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
Acordão TCU nº 2.692/2021-P		
Tipo de processo: Consulta formulada pela presidência do Senado Federal		
Consulta acerca da aplicabilidade do inciso I do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).	Caráter alternativo dos incisos I e II do art. 14 da LRF. Ausência de obrigatoriedade da previsão e da implementação de medidas de compensação na forma do inciso II do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 quando a renúncia for considerada estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 14, inciso I, da LRF e forem atendidos os demais requisitos.	O TCU respondeu ao consulente que a demonstração pelo proponente de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual é suficiente, não sendo necessária a instituição de medidas de compensação, pois as condições exigidas pelos incisos I e II do art. 14 são alternativas, sendo legalmente possível cumprir apenas um dos incisos. Entretanto, apesar de não ser obrigatório, entende-se como uma boa prática que o inciso II seja também atendido, diante da conjuntura de crise fiscal. Tal análise se torna ainda mais relevante diante da determinação do inciso III do art. 4º da EC 109/2021 de que se deve promover a “redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária”.

Acordão TCU nº 440/2024-P

Tipo de processo: Acompanhamento

Acompanhamento com o propósito de avaliar a conformidade das medidas normativas de criação de despesas obrigatórias de caráter continuado e de renúncias de receitas tributárias, assim como o acompanhamento, a avaliação e a transparência destes benefícios, em relação ao exercício de 2022. Esse processo também visou subsidiar a apreciação das Contas do Presidente da República do exercício de 2022.

Quanto às renúncias tributárias, constatou-se que o Poder Executivo não demonstrou o cumprimento integral de exigências constitucionais e legais, bem como de diversas deliberações do TCU e alertas emitidos no âmbito dos Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019, 2021 e 2022, que tratam da matéria, para concessão e aplicação desses benefícios fiscais, durante o exercício de 2022. Ademais, o referido Poder sancionou projetos originários do Poder Legislativo que concederam incentivos fiscais, não obstante a falta da demonstração do cumprimento de todas as supramencionadas exigências. Ainda sobre a questão, ficou evidenciado que remanesce a prática do Congresso Nacional de propor e aprovar legislações

Dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, sobre a necessidade de observância do previsto nos arts. 113 do ADCT, 14 da LRF e nos dispositivos pertinentes da LDO em vigor, no âmbito das proposições legislativas, assim como na análise de medidas provisórias, que prevejam a criação, ampliação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias (item 9.1)

Dar ciência aos MF, MPO e Casa Civil, quanto à necessidade de adoção de medidas para atender aos requisitos estabelecidos nos arts. 113 do ADCT, 14 da LRF e nos dispositivos pertinentes da LDO em vigor quando da proposição de ato normativo ou da sanção de projeto de lei, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários que importarem em renúncia de receita, bem como no momento

Assunto	Principais conclusões	Principais deliberações
	ou emendas às medidas provisórias, também sem a demonstração do atendimento dos todos os requisitos exigidos para concessão ou ampliação dos benefícios tributários, e a despeito de deliberações do Tribunal encaminhadas àquele Poder.	da implementação desses benefícios, ressaltando que, se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição contida no inciso II do art. 14 da LRF, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso, a teor do disposto no § 2º do art. 14 da LRF; (item 9.2) Enviar cópia integral destes autos à Procuradoria-Geral da República, para avaliação quanto à conveniência e à oportunidade de atuar na via do controle concentrado de constitucionalidade, haja vista os indícios de vícios no processo legislativo referente às normas que instituíram renúncias tributárias no exercício de 2022, sem o cumprimento integral dos requisitos constitucionais e legais aplicáveis (item 9.3)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se nas informações descritas acima que os acórdãos se referem a processos de levantamento, consultas e pedido de reexame, formuladas por Ministros da Fazenda e pela presidência do Senado Federal, e mediante um processo recente de acompanhamento. Ademais, notam-se acórdãos proferidos em processos de monitoramento de deliberações emanadas pelo Tribunal.

Ao longo do relatório e do voto do relator em cada processo, verifica-se um intenso e contínuo debate institucional sobre o tema, entre o TCU e diversos órgãos do poder executivo e do Congresso Nacional, para além do debate anual de apreciação das contas do governo. Em muitos casos, a comunicação entre os diversos processos do TCU é explícita, como nos processos de monitoramento e no acórdão 440/2022, dentro de um processo de acompanhamento que também “visou subsidiar a apreciação das Contas do Presidente da República do exercício de 2022.”

Sobre a natureza dos diversos tipos de processo conduzidos pelo TCU, como fora elencado no capítulo 3, o levantamento é uma pesquisa ampla realizada pelo Tribunal sobre uma determinada área ou questão. A consulta é um processo formal, que pode ser iniciado por um grupo restrito de autoridades públicas, as quais realizam uma consulta,

em tese ao TCU, por exemplo, sobre o seu entendimento relacionado a alguma questão normativa. Por sua vez, o monitoramento é dependente de um processo anterior, que foi instaurado para avaliar o cumprimento de uma recomendação.

Devido à complexidade do tema, do ponto de vista da estrutura do Tribunal, a existência de uma unidade técnica responsável por seguir esse tema ao longo dos anos têm permitido um acúmulo de entendimento e uma maior precisão sobre a identificação das causas das principais lacunas observadas e quais as medidas a serem tomadas para saná-las. A unidade intitulada SEMAG (Secretaria de Macroavaliação Governamental), recentemente renomeada para AudFiscal (Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal), tem sido responsável pela análise técnica sobre esse tema, tanto na apreciação das contas do governo, quanto na condução de outros processos do Tribunal elencados nos acórdãos examinados nas tabelas anteriores. Isso gera uma coordenação interna propícia a uma atuação mais favorável do TCU sobre o tema.

Podemos identificar no tocante a análise dos acórdãos selecionados e das deliberações do Tribunal na apreciação das contas do governo, como os diferentes processos existentes se comunicam com relação a esse tema. Os achados e recomendações em um processo subsidiam a análise e deliberação em processos ulteriores.

Pela análise dos acórdãos examinados acima e pelo conjunto de dados analisados nas seções anteriores, sobre os relatórios e pareceres prévios do TCU em relação à Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), resta evidente que o Tribunal tem realizado, ao menos desde o ano de 2010, um controle sistemático sobre o tema dos benefícios tributários.

A atividade do Tribunal tem provocado mudanças concretas em termos normativos e de práticas de gestão, fazendo com que o TCU se posicione como um dos atores mais relevantes e como um protagonista dentro do ecossistema brasileiro de *accountability* fiscal em relação ao controle dos benefícios tributários.

Os diversos órgãos públicos do Poder Executivo federal têm demonstrado responsividade às deliberações do Tribunal. Ao longo dos anos avaliados, esse profícuo diálogo institucional resultou em uma linha contínua de aprendizado institucional e aprofundamento sobre o tema dos benefícios tributários.

Contudo, com relação a conformidade legal, as regras contidas na LRF, na LDO e na própria Constituição Federal (artigo nº 113 do ADCT), que foi inserido pela emenda que criou o teto de gastos, são sistematicamente descumpridas no âmbito da criação e

renovação de um benefício tributário. No caso da LRF, sabemos que o Tribunal possui mecanismos mais robustos para atuar em caso de descumprimento, mas esses instrumentos não têm sido capazes de enfrentar essa questão.

Parte das falhas e irregularidades acerca da aprovação ou renovação dos benefícios tributários se originam no Congresso Nacional, que tem aprovado benefícios tributários em desconformidade com a legislação vigente. Em algumas ocasiões – como podemos verificar nas deliberações do Tribunal nos acórdãos elencados nas tabelas acima – o TCU toca nesta fronteira, tentando apontar falhas e propondo freios.

Diferentemente da análise realizada pelo TCU por ocasião da elaboração de parecer prévio sobre as contas do governo federal, alguns dos acórdãos acima são explícitos em identificar as falhas do Congresso Nacional no processo de aprovação de benefícios tributários. Os acórdãos TCU nº 793/2016-P e 440/2024- P, por exemplo, propõem em suas conclusões:

Recomendar às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF. (item 9.2 – acórdão TCU 793/2016-P)

Dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, sobre a necessidade de observância do previsto nos arts. 113 do ADCT, 14 da LRF e nos dispositivos pertinentes da LDO em vigor, no âmbito das proposições legislativas, assim como na análise de medidas provisórias, que prevejam a criação, ampliação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias (item 9.1 – acórdão TCU nº 440/2024-P)

Contudo, existe uma dificuldade de ter esse debate com o Congresso Nacional, que sempre afirma a sua autonomia na produção legislativa. Verifica-se um histórico de relacionamento ou debate do TCU com o Congresso sobre essa questão, mas em termos institucionais esta seria uma fronteira onde o TCU não possui institucionalmente um poder real de influência, tampouco mecanismos para tal abordagem.

A breve análise dos acórdãos e deliberações da tabela 20, revela um dos aspectos centrais da política de benefícios tributários e um de seus maiores desafios, mencionado brevemente no capítulo 5, referente ao processo decisório e governança. Evidencia-se também o papel do Congresso Nacional na aprovação dos benefícios tributários, muitas vezes em desconformidade com a legislação fiscal. Essa informação complementa as evidências trazidas ao longo do presente capítulo. A partir disso, traremos algumas conclusões finais para a pesquisa desenvolvida nesta Tese.

CAPÍTULO 7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse capítulo é apresentar considerações finais sobre a pesquisa realizada. O objeto da Tese foi analisar a atividade do TCU no controle das políticas de benefícios tributários concedidos ou mantidos durante os governos Dilma, Temer e Bolsonaro (2011-2022).

Foi utilizada uma abordagem institucionalista histórica e sociológica, que identificou algumas mudanças na trajetória institucional do Tribunal, assim como, apontou dilemas sobre sua atuação. O TCU foi considerado como parte de um ecossistema de *accountability* fiscal, onde diversos atores públicos e privados interagem entre si na formulação, gestão e fiscalização da política fiscal no Brasil.

O Tribunal de Contas da União ganha um protagonismo político dentro da estrutura do Estado brasileiro que tem convergido para dois pontos centrais da agenda política nos anos 1990 e a partir dos anos 2000: o combate à corrupção e o equilíbrio fiscal. O ápice dessa trajetória ocorreu durante o processo de *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff.

Nesse momento, o contexto político e ideologias presentes entre seus servidores e corpo de ministros influenciaram o comportamento da instituição, gerando o chamado “ativismo de contas”. O TCU aderiu à coalização punitivista que resultou no impeachment da ex-presidente. A rejeição das contas da presidente Dilma pelo TCU foi um dos principais argumentos utilizados para a abertura do processo instaurado no Congresso Nacional.

As condições extremas observadas na radicalização do comportamento de alguns Ministros e servidores durante a crise política, geraram mudanças e mecanismos de correção. Entre eles, a publicação da resolução nº 291 de 2017, estabelecendo normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e da resolução 315 de 2020, que buscou racionalizar e limitar a emissão de deliberações por parte do Tribunal em seus inúmeros processos de auditoria. Essa última resolução aponta para uma natureza mais colaborativa e menos punitiva das recomendações emitidas pela Corte.

Apresentamos no capítulo 3, duas hipóteses explicativas para tal mudança institucional. Uma delas é uma reação a uma crítica frequente direcionada ao TCU de sufocamento da administração federal coerente com as teorias de explosão de auditoria e

sobrecarga de *accountability*. Ademais, uma parcela da classe política ainda desaprovava o uso político das decisões do TCU a fim de rejeitar as contas da ex-presidenta Dilma de 2014 e 2015. Uma segunda hipótese é a necessidade de aprimorar e limitar as deliberações do TCU para efeitos de cumprimento e de monitoramento. Foi observado uma diminuição do número de recomendações no parecer prévio sobre as contas do governo, após a publicação da resolução nº 315.

A pesquisa também evidenciou um reposicionamento significativo do TCU a partir dos anos 2000, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O Tribunal passa a ser um protagonista do debate político sobre o equilíbrio fiscal da União, atuando como garantidor do cumprimento das regras fiscais. Essa nova atribuição veio acompanhada de um conjunto de regras específicas e novos mecanismos, que aliados à existente capacidade institucional e técnica do Tribunal, possibilitou-o exercer essa nova função.

Uma terceira agenda central do Tribunal, na análise da sua trajetória institucional, é o seu novo papel no estabelecimento de parâmetros para avaliar a efetividade e eficiência das ações governamentais, por meio da realização de auditorias operacionais. Observou-se, portanto, um evidente protagonismo do TCU no debate público, a partir da década de 1990, e sua crescente influência na gestão fiscal.

Assim, conclui-se que a atuação do Tribunal de Contas da União, se enquadraria dentro das categorias teóricas apresentadas no capítulo 2 de explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability*.

Evidencia-se que o TCU e o comportamento de seus agentes não são isentos aos valores políticos existentes na sociedade. Para além da narrativa construída sobre a ineficiência do Estado, outros valores como o combate à corrupção e a austeridade fiscal podem contaminar sua burocracia e influenciar a formulação e gestão da política fiscal.

Exploramos nos capítulos 4 e 5, a relação entre tributação, desigualdade e o conceito de benefícios tributários que inclui os “gastos tributários” e “outras desonerações tributárias”.

Considerando apenas o que a Receita Federal classifica como “gastos tributários”, temos que em 2022, o montante de GT foi maior de todo o período da pesquisa (2011 a 2022) compreendendo um valor de 492.472 bilhões de reais, correspondendo a 24,07% de toda a arrecadação tributária federal e a 4,89% do PIB. Em um período de 12 anos (2011 a 2022), abarcando os governos Dilma, Temer e Bolsonaro, houve um aumento de 48,2% do montante de gastos tributário em relação a arrecadação federal para cada ano

fiscal (de 16,24% para 24,07%) e de 40,1% em relação aos respectivos PIB anuais (de 3,49% a 4,89%).

Evidenciou-se uma falta de transparência com relação as estimativas de renúncias de receitas estabelecidas por meio de “outras desonerações tributárias” não classificadas como “gastos tributários”. Um exemplo emblemático é o Repetro, que entre 2000 e 2021, concedeu 241 bilhões de reais em benefícios tributários para a indústria de petróleo e gás.

Entre 2011 e 2016, a política de incentivos fiscais ganhou centralidade na política econômica e industrial do governo de Dilma Rousseff, provocando um aumento significativo dos benefícios tributários nesse período. Mesmo com a autocrítica da ex-presidente e com uma mudança do debate político sobre esse tema entre 2016 e 2022, temos que o montante estimado de novos benefícios tributários aprovados no último ano do governo Bolsonaro, foi de 227 bilhões para os anos de 2022 a 2025, perfazendo 62% dos benefícios aprovados em seu mandato.

Evidenciou-se ainda duas ausências no debate sobre os benefícios tributários. A primeira é a existência de benefícios que não são enquadrados nem como “gastos tributários”, nem como “outras desonerações”, sendo que o mais notório desses é a isenção conferida as rendas do capital (lucros e dividendos) do pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que possui um impacto significativo na elevada desigualdade de renda observada no Brasil. A segunda ausência é a falta de transparência dos benefícios tributários existentes no nível subnacional (estados e municípios), que não integram os montantes mencionados nos parágrafos anteriores.

Demonstramos ao longo da pesquisa que a influência do debate internacional recente sobre tributação e desigualdade tem influenciado a discussão da política de benefícios tributários no Brasil. Apresentamos, como uma proposição, que a progressiva mudança no debate público sobre a ênfase da política fiscal da redução de gastos para o aumento da tributação – incluindo a redução dos benefícios fiscais - tem influenciado a atuação do TCU.

Nesse sentido, cabe ressaltar que se observa ao longo do período da pesquisa uma progressiva relevância dada pelo TCU sobre o tema, que inclui um maior aprofundamento sobre as causas das falhas identificadas e sobre quais os órgãos públicos teriam maiores responsabilidades institucionais, em relação ao reiterado descumprimento da legislação fiscal na instituição de renúncias tributárias. Essa jornada também revelou claramente os limites institucionais do TCU para que suas recomendações fossem implementadas e seus alertas observados.

O Tribunal reconhece essas limitações, quando expõe que:

A atuação do TCU no controle externo das regras fiscais visa salvaguardar a higidez das contas públicas em prol da estabilidade macroeconômica e do desenvolvimento do país. O arcabouço normativo é deveras complexo, e sua plena observância constitui verdadeiro desafio tanto para os órgãos de gestão quanto para os responsáveis pela sua fiscalização (TCU, 2024, p. 43).

Apesar de tal fato, verificamos no capítulo 6 vários avanços na gestão e controle dos benefícios tributários em razão da atuação constante do TCU. Portarias e decretos foram publicados, novos dispositivos normativos foram incluídos na LDO, mais informações têm sido disponibilizadas aos órgãos de controle e ao público em geral, foi criado um Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, entre outros desdobramentos. Além disso, as práticas de gestão têm sido influenciadas.

O Tribunal no âmbito da apreciação das contas de 2020 (TCU, 2020, p. 424), reconhece o seu próprio impacto positivo sobre a gestão pública a partir do processo de julgamento prévio das contas do governo federal:

Com efeito, embora tecnicamente careçam do denominado caráter cogente, quase todas as recomendações e alertas proferidos por esta Corte de Contas ensejaram a adoção de ações preventivas, corretivas ou de aprimoramento da gestão, com o propósito de evitar irregularidades, sanar distorções e impropriedades e aperfeiçoar procedimentos que assegurem a conformidade na execução orçamentária e na gestão dos recursos públicos federais e a confiabilidade das informações contábeis da União.

Embora os benefícios tributários sejam considerados um tema de fronteira para a atuação do Tribunal, envolvendo diversas institucionalidades da república, os seus Ministros têm chamado mais atenção sobre esse tema nos últimos anos. Isso pode ser observado pela leitura das declarações dos seus votos durante a apreciação das contas do Presidente da República e outras auditorias específicas sobre o tema. Provavelmente, a crescente visibilidade do tema no debate público tem contribuído para uma maior atenção do Tribunal com relação ao controle dos benefícios.

Verificam-se avanços inegáveis. O impacto da atuação do Tribunal no controle das políticas de benefícios também é evidente. Contudo, nota-se um núcleo de práticas e decisões que continua existindo em desconformidade com a legislação fiscal e cuja solução parece incerta. Essa constatação revela algumas dificuldades do TCU em garantir o cumprimento ou *enforcement* de suas decisões, especialmente quando estas são relacionadas aos complexos temas fiscais.

Avanços têm sido observados, especialmente em relação a área técnica do poder executivo, mas há limites evidentes com relação ao processo legislativo.

Um exemplo que ilustra essa questão é o diálogo entre o então Ministro da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, e o Ministro do TCU Raimundo Carreiro, mencionado no acordão TCU nº 1.907/2019-P (p. 30), que é fruto do processo de consulta formulado pelo Ministro ao TCU:

o citado Ministro [da Fazenda], em face da então recente aprovação de lei que concedia benefícios aos produtores rurais, mas sem indicar a necessária fonte de custeio dessa despesa, me fez a seguinte pergunta:

- Se eu cumprir a lei aprovada pelo Congresso dando o benefício (aos produtores rurais), há o entendimento de que estarei descumprindo a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal. O senhor pode me ajudar a decidir qual lei devo descumprir?

A essa indagação, respondi:

- Recomendo fortemente não descumprir nem a Constituição nem a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante de minha resposta, disse o ministro:

- O que o Congresso não pode fazer é descumprir a LRF e me obrigar a realizar despesa para a qual não temos orçamento

O TCU tem abordado o Congresso Nacional sobre a necessidade de ser mais diligente com relação a aprovação de benefícios tributários, como podemos verificar na última seção do capítulo anterior, contudo, o Tribunal não teria competência para adentrar no curso do processo legislativo e travar essas tramitações. O TCU não poderia concorrer com as comissões ou com o plenário do congresso e declarar que aquele projeto de lei ou medida provisória não atende aos requisitos legais ou mesmo a constituição federal.

O TCU não controla o Congresso. Nota-se uma fronteira neste aspecto que é difícil de ser ultrapassada. Nesse sentido, o que o TCU tem feito é uma autocontenção. Da mesma forma como tem atuado com os limites de interpretação da atividade “jurisdicional” do Tribunal imposto pelo STF.

Dentro de um ecossistema de *accountability* fiscal, o Congresso Nacional tem extrapolado suas atribuições quando se torna executor do orçamento público por meio das emendas parlamentares. Por outro lado, tem aprovado benefícios tributários desrespeitando a Constituição Federal e a LRF, agravando o cenário fiscal nacional. O TCU pouco tem influenciado o processo de concessão e manutenção dos benefícios tributários pelo Congresso Nacional, muito embora, este seja um ator central nesse processo.

A legislação aprovada pelo Congresso Nacional tem presunção de constitucionalidade e o TCU não poderia “em tese” questionar isso. Em outras palavras, esse não seria o seu papel institucional, posto que outros mecanismos institucionais se destinam a esse questionamento.

Alguns caminhos institucionais poderiam ser trilhados para que haja um maior controle dos benefícios tributários, particularmente focalizando que os novos benefícios sejam aprovados ou renovados observando a legislação (LRF, LDO e ADCT). Um dos caminhos é a análise *a posteriori* de conformidade legal realizada pelo TCU, no âmbito do exame das contas do Presidente da República ou em outros processos de auditoria.

Dentro desses processos, uma interessante colaboração e aprendizado mútuo entre o TCU e a Receita Federal tem sido observado. Segundo diretor de uma das unidades de auditoria do TCU entrevistado para essa pesquisa⁹³:

A Receita Federal, nos últimos anos, tem enxergado o TCU mais como um parceiro. Por sua parte, o TCU não está cobrando o trabalho da Receita Federal, mas sim solicitando para os outros órgãos do poder executivo para que ela tenha voz. As vezes o executivo e legislativo dão o bypass na Receita. Mesmo assim, a parceria entre o Tribunal com a Receita Federal vem acontecendo e ela tem cada vez mais divulgado mais informações de qualidade sobre os benefícios tributários.

A percepção do entrevistado acima corresponde com as informações encontradas na tese que respondem a uma proposição inicial de que ao longo do período da pesquisa (2011-2022), o TCU tem aprofundado seu papel de redução de danos e prevenção, ao invés de um aspecto punitivo em direção ao poder executivo federal. Essa inflexão do Tribunal ficou mais evidente, após 2016, por meio de mudanças incrementais implementadas decorrentes das críticas sofridas sobre sua contribuição ao controverso processo de *impeachment* da ex-presidenta Dilma Rouseff.

Ademais, podemos concluir que muito embora o TCU possua um papel relevante no ecossistema de *accountability* fiscal, exercendo o controle externo da administração pública federal de forma abrangente (enquadrando-se nas categorias teóricas de explosão de auditoria e sobrecarga de *accountability*), o impacto da atividade de controle sobre as políticas de benefícios tributários é ainda limitado.

⁹³ Entrevista realizada em 15 de janeiro de 2025.

Cabe ressaltar que, embora diversas mudanças institucionais sejam observadas em razão da atuação do TCU, o impacto da atuação do Tribunal ao longo desses doze anos não tem provocado alteração significativa em três dimensões centrais das políticas de benefícios tributários, a saber: (i) a diminuição do montante das renúncias tributárias; (ii) o cumprimento da legislação pertinente quando da instituição de um benefício; e (iii) a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade de cada benefício tributário vis a vis outras opções de políticas públicas.

Mesmo assim, o TCU tem buscado ampliar o seu arcabouço instrumental e dialógico com a administração pública federal para influenciar as políticas de benefícios tributários por meio da clareza na identificação dos desafios, limites e gargalos no processo de sua concessão. Isso pode ser observado nas recentes publicações do Tribunal sobre a “Lista de alto risco da Administração Pública Federal” (TCU, 2022 e TCU, 2024-A) e na publicação “Lições do controle externo das regras fiscais” (TCU, 2024).

Outro recente trabalho do TCU, o “Referencial de controle de benefícios tributários” (TCU, 2022-A), objetiva sintetizar o debate do Tribunal sobre o tema e construir parâmetros de auditoria operacional para que a Corte desempenhe um papel mais contundente na análise de eficiência e efetividade das diversas políticas de benefícios tributários em vigor no país.

A extensão em que essa nova diretriz do Tribunal resultará em um aprimoramento das políticas de benefícios tributários ou, alternativamente, em uma sobrecarga aos gestores públicos, configurando um cenário de 'sobrecarga de *accountability*', permanece como uma questão a ser investigada em futuros trabalhos científicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte, Letramento, 2017.
- ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what can be done?** Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2015.
- BARCELOS, Carlos Leonardo Klein; COUTO, Leandro Freitas e CALMON, Paulo Du Pin. Mudanças recentes na governança orçamentária federal: um novo regime a partir da Emenda Constitucional nº 95. In: Couto, Leandro Freitas e Rodrigues, Júlia Marinho (org.) **Governança Orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022. p. 77-104.
- BOVENS, Mark. Public Accountability. In: Ferlie, Ewan; Lynn J. R.; Laurence E.; Pollitt, Christopher (org.). **The Oxford Handbook of Public Management**. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 182-208
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Regimento Interno da Câmara dos Deputados**. Resolução nº17. Brasília: Câmara dos Deputados, 1989.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Denúncia por Crime de Responsabilidade nº 1/2015. In: **Diário da Câmara dos Deputados**, ano LXXI, Supl. nº35, Tomo I/VI, p. 3-68, 18 mar. 2016. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/destaque-de-materias/impeachment-da-presidente-dilma>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- CARVALHO, Laura. **Valsa brasileira: do boom ao caos econômico**. São Paulo: Todavia, 2018.
- CAVALCANTE, Pedro; PIRES, Roberto Rocha C. Governança Pública: das prescrições formais à construção de uma perspectiva estratégica para a ação governamental. **Boletim de Análise Político-Institucional nº 19: Governança Pública**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, p. 9-15, dezembro de 2018.
- CEPAL – Comissão Econômica para América Latina e o Caribe; Oxfam Internacional. **Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe**. Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago, 2019.
- CGU – Controladoria-Geral da União. **Prestação de Contas do Presidente(a) da República**. Brasília: 2011 a 2023.
- CHERNAVSKY, Emilio. Multiplicidade de regras fiscais no Brasil: disfunções, rigidez e ameaça à sustentabilidade. In: Couto, Leandro Freitas e Rodrigues, Júlia Marinho (org.). **Governança Orçamentária no Brasil**. p. 226-246. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.
- CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements: An Iberoamerican experience**. CIAT: Panama, 2011.
- CONGRESSO NACIONAL. **Parecer (CN) nº 69 de 2022**. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Relator Senador Fabiano Contarato. Brasília:

22 de dezembro de 2022. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9233069&ts=1672253595657&disposition=inline>>. Acesso em: 13 jun. 2025.

- CREDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE. **Global Wealth Report**. São Paulo: Credit Suisse Research Institute, 2019.
- DUBNICK, Melvin J. Accountability as a Cultural Keyword (Chapter 2). In: Bovens, Mark; Goodin, Robert E.; Schillemans, Thomas (org.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0017>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- DWECK, Esther. Os constrangimentos fiscais na gestão do orçamento. In: Couto, Leandro Freitas e Rodrigues, Júlia Marinho (org.) **Governança Orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022. p. 247-287.
- DWECK, Esther; ROSSI, Pedro; ARANTES, Flávio. Economia Política da Austeridade. In: Dweck, Esther; Rossi, Pedro; Oliveira, Ana Luíza Matos (orgs). **Economia para poucos: impactos sociais da austeridade e alternativas para o Brasil**. São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 14-31.
- FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **Resenha**: Boletim da Diretoria Executiva da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Ano 4, nº 19, março de 2020.
- FERES JUNIOR, Celso Augusto Matuck. **Aspectos jurídicos dos alertas emitidos pelos Tribunais de Contas**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22072022-114339/publico/10668891MIO.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- GAO – United States Government Accountability Office. **Tax expenditures: background and evaluation – Criteria and questions**. GAO-13-167SP. Washington: United States House of Representatives, 2012.
- GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade Tributária: a agenda negligenciada. **Texto para discussão (IPEA)**, n. 2190. Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/6633>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- HALACHMI, Arie. Accountability Overloads (Chapter 34). In: Bovens, Mark; Goodin, Robert E.; Schillemans, Thomas (orgs.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0011>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- HALL, Peter e TAYLOR, Rosemary. **As Três Versões do Neo-institucionalismo**. In: Lua Nova: Revista de Cultura e Política nº 58. Centro de Estudos de Cultura Contemporânea – CEDEC, p. 193-223, São Paulo, 2003. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/ln/i/2003.n58/>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- HALLORAN, Brendan. **Accountability Ecosystems: The evolution of a keyword**. Washington, DC: Accountability Research Centre, 2021. Disponível em:

<https://accountabilityresearch.org/accountability-ecosystems-the-evolution-of-a-keyword/>

- IMF – International Monetary Fund. **Fiscal Transparency Handbook**. Washington, DC, 16 April 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781484331859.069>
- IMF – International Monetary Fund. **Fiscal Monitor: Tackling Inequality**. Washington, DC, october 2017.
- IMF – International Monetary Fund. **Fostering Inclusive Growth**. G-20 Leaders' Summit, July 7-8, 2017, Hamburg, Germany, 2017-A.
- IMF – International Monetary Fund. **How to Operationalize Inequality Issues in Country Work**. Washington, DC, june 2018.
- IMF – International Monetary Fund. **Manual on Fiscal Transparency**. Washington, DC, 2007.
- IMF – International Monetary Fund. **Tax Expenditure Reporting and its Use in Fiscal Management: a Guide for Developing Economies**. Washington, DC, 2019.
- INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. **Orçamento e Direitos: balanço da execução de políticas públicas 2024**. Brasília: INESC, abril de 2025. Disponível em: <https://inesc.org.br/relatorio-revela-parlamentarismo-orcamentario-com-gastos-de-mais-de-r-40-bi-em-emendas-no-ano-passado/>
- INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. **Subsídios aos Combustíveis Fósseis no Brasil: conhecer, avaliar, reformar (5ª edição)**. Brasília: INESC, novembro de 2022. Disponível em: <https://inesc.org.br/subsidios-aos-combustiveis-fosseis-no-brasil-conhecer-avaliar-reformar-5a-edicao/>
- INESC – Instituto de Estudos Socioeconômicos. **Subsídios às Fontes Fósseis e Renováveis (2018 a 2022): reformar para uma transição energética justa**. Brasília: INESC, dezembro de 2023. Disponível em: <https://inesc.org.br/subsidios-aos-combustiveis-fosseis-crescem-em-2022-e-sao-5-vezes-maiores-que-os-incentivos-as-energias-renovaveis/>
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Norma ISSAI 400**. Copenhagen: Comitê de Normas Profissionais, INTOSAI. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/33/04/2C/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_400_principios%20fundamentais_auditoria_conformidade.pdf
- KUHN, Thomas Samuel. “**The Road Since Structure**” *In*: FINE, A.; FORBES, M. e WESSELS, L., *PSA 1990: Proceedings of the 1990 Biennial Meeting of the Philosophy of Science Association*, Vol. 2, East Lansing: Philosophy of Science Associations, pages 3-13, 1991
- KUHN, Thomas Samuel. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1987.
- LæGREID, Per. Accountability and New Public Management (Chapter 20). *In*: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas (org.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0008>

- LIMA, Paulo César Ribeiro. **Divergências Relativas à Medida Provisória nº 795 de 2017, Convertida na Lei nº 13.586, de 2017**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, fevereiro de 2018.
- MEDEIROS, Bernardo Abreu de. **Os controles em xeque: entre a hipertrofia e a ineficácia do controle das políticas públicas – uma análise do Tribunal de Contas da União**. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED), Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 2022. Disponível em: https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPED/Teses/2022/TESE_BIBLIOTECA.pdf
- MEDEIROS, Marcelo e FERREIRA DE SOUZA, Pedro Herculano Guimarães. A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2006/2014. *In*: AFONSO, José Roberto (et al.) (org.) **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte (MG), Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Gasto Tributário – Conceito e critérios de classificação** (versão 1.02). Brasília: Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 10 de novembro de 2020.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Relatório de Gestão do exercício de 2013** (Tesouro Nacional). Brasília: março de 2014. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/secretaria-do-tesouro-nacional-stn/relatorio-de-gestao-2013.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2025.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Demonstrativo dos Gastos Tributários. Bases Efetivas – 2021. Série 2019 a 2024**. Brasília: Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, março de 2024.
- MIRANDA, Álvaro Guilherme. **Desenho institucional do Tribunal de Contas no Brasil (1890 a 2013): da legislação simbólica ao “gerencialismo público” do ajuste fiscal**. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento (PPED), Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPED/Teses/2013/Alvaro%20Guilherme%20%20Miranda.pdf>
- MORGAN, Marc. Desigualdade de Renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. *In*: AFONSO, José Roberto (et al.) (org.) **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte (MG), Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.
- MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. **Orçamento de Subsídios da União - 7ª Edição: relatório de subsídios tributários, financeiros e creditícios do período de 2003 a 2022**. MPO: Brasília, 01 de junho de 2023.
- NOGUEIRA, Ronaldo Alves; GAETANI, Francisco. Questão do Controle no Debate de Governança Pública. **Boletim de Análise Político-Institucional nº 19: Governança Pública**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, p. 91-100, dezembro de 2018.
- OBS – Open Budget Survey. **Country Results**. Washington: International Budget Partnership, 2023. Disponível em: <<https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results>>. Acesso em: 13 jun. 2025.

- OECD – Organization for Economic Cooperation and Development. **Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures**. GOV/PGC/SBO(2004)6. OCDE: Madrid, June 2004.
- OECD – Organization for Economic Cooperation and Development. **Tax Expenditures in OECD countries**. OECD: Paris, 2010.
- PETERS, B. Guy. Accountability in Public Administration (Chapter 13). *In*: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas (org.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0032>
- PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.
- PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. The Belknap Press of Harvard University Press, 2014.
- PINHEIRO, Heloisa Helena; WALTENBERG, Fábio e KERSTENETZKY, Celia Lessa. Imposto sobre a renda das pessoas físicas: oportunidades para tributar os rendimentos mais altos no Brasil. *In*: AFONSO, José Roberto (et al.) (org.) **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte (MG), Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.
- PINTO, Élide Graziane. **Alerta de Tribunais de Contas é prova subutilizada**. Consultor Jurídico, 28 de abril de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-abr-28/elida-pinto-alerta-tribunais-contas-prova-subutilizada/>
- POWER, Michael. The Audit-Society—Second Thoughts. **International Journal of Auditing** 4: 111–19, 2000.
- POWER, Michael. The Theory of the Audit Explosion. *In*: FERLIE, Ewan; LYNN JR., Laurence E.; POLLITT Christopher (org.). **The Oxford Handbook of Public Management**. Oxford University Press, p. 326-344, 2005.
- RAMKUMAR, Vivek; SHAPIRO, Issac. **Guia para transparência em documentos orçamentários do governo: Por que eles são importantes e o que eles devem incluir?** Washington, DC: International Budget Partnership, sem data. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide-to-Transparency-in-Government-Budget-Reports-Why-are-Budget-Reports-Important-and-What-Should-They-Include-Portuguese.pdf>
- RECH, Lucas Trentin. Gasto Tributário no Brasil: evolução e hipóteses explicativas. *In*: Couto, Leandro Freitas e Rodrigues, Júlia Marinho (org.) **Governança Orçamentária no Brasil**. p. 411-436. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.
- RENZIO, Paolo de. **Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America**. International Budget Partnership (IBP): Washington DC, november 2021. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>
- RENZIO, Paolo de. **Counted but not Accountable: Tax Expenditures Transparency in Latin America**. International Budget Partnership (IBP): Washington DC, june

2019. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-transparency-in-latin-america-english-ibp-2019.pdf>

RENZIO, Paolo de. **Creating Incentives for Budget Accountability and Good Financial Governance Through an Ecosystem Approach: what can external actors do?** Discussion Paper. International Budget Partnership and Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), May 2016.

RENZIO, Paolo de; PIRES, Manoel; RODRIGUES, Natalia; TEIXEIRA JUNIOR, Giosvaldo. (2025). **Relatório nacional sobre gastos tributários: Brasil**. German Institute of Development and Sustainability (IDOS), Council on Economic Policies (CEP) e Fundação Getúlio Vargas, fevereiro de 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.23661/cr1.2025>

RITA, Elisângela e MATABA, Kudzai. **UN Convention on Tax: What happened at recent negotiations, and what's next?** International Institute for Sustainable Development, February 14, 2025. Disponível em: <https://www.iisd.org/articles/explainer/United-Nations-International-Tax-Convention-Negotiations>

SAEZ, Emmanuel and ZUCMAN, Gabriel. **The Triumph of Injustice: How the rich dodge taxes and how to make them pay**. New York: W. W. Norton & Company, 2020.

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 186 de 2019**. Brasília, 05 de novembro de 2019.

SCHEVE, Kenneth; STASAVAGE, David. **Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe**. Princeton/New Jersey: Princeton University Press, 2016.

SCHMIDT, Vivien. **Give Peace a Chance: Reconciling Four (Not Three) “New Institutionalisms”**. Paper prepared for presentation for the Annual Meetings of the American Political Science Association. Philadelphia, PA, Aug. 31-Sept. 3, 2006.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. **Uma história de desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil 1926-2013**. São Paulo: Hucitec: Anpocs, 2018.

STF - Supremo Tribunal Federal. **Súmula 347**. Brasília: STF, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2149>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

STF - Supremo Tribunal Federal. **Mandato de Segurança nº 35.824**. Brasília: STF. 13 abr. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756169901>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Balanco Geral da União: Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (BGU)**. Brasília: vários anos (2011 a 2022)

TCU – Tribunal de Contas da União. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal 2022– 1ª Edição**. Brasília: TCU, 2022.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal 2024– 2ª Edição**. Brasília: TCU, 2024-A.

- TCU – Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segedex) e Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), dezembro de 2018.
- TCU – Tribunal de Contas da União. **Lições do controle externo das regras fiscais**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2024. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/F9/84/6A/09/E89CE810943E72C8E18818A8/Licoes%20do%20Controle%20Externo%20das%20Regras%20Fiscais.pdf>
- TCU – Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de benefícios tributários**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022-A.
- TCU – Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República (Presidente da República)**. Brasília: vários exercícios (2011 a 2023)
- TRAPANESE, Francesco. **O Estado e as Políticas para o Setor Automotivo na Nova República (1990-2019): enfrentando os desafios da abertura comercial, da inovação tecnológica e os conflitos políticos regionais**. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação em Ciência Política (PPGCP), Universidade Federal Fluminense. Niterói, abril de 2022.
- UNITED NATIONS. **Terms of reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation**. General Assembly, A/AC.298/2, 16 January 2025.
- VILLELA, Luiz Arruda; LEMGRUBER, Andrea and JORRATT, Michael. **Tax expenditures budgets: Concepts and challenges for implementation**. IDB working paper series nº131. Inter-American Development Bank (IADB): Washington, DC, abril 2010.
- WARREN, Mark E. Accountability and Democracy (Chapter 3). In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E.; SCHILLEMANS, Thomas (org.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0018>

Imprensa e órgãos de comunicação institucional

- BERGAMO, Mônica. Ministro do TCU diz que 'movimento forte' nas casernas terá 'desenlace' imprevisível. **Folha de São Paulo**. 20 nov. 2022. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/monicabergamo/2022/11/ministro-do-tcu-diz-que-movimento-forte-nas-casernas-tera-desenlace-imprevisivel.shtml>. Acesso em: 19 jun. 2025.
- CAMAROTTO, Murillo. Para Nardes, TCU 'fará história' ao julgar contas. **Valor. O Globo**. 29 set. 2015. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/coluna/para-nardes-tcu-fara-historia-ao-julgar-contas.ghtml>. Acesso em: 19 jun. 2025.
- CNBB – Conferência Nacional dos Bispos do Brasil**. CNBB pede para ser “amicus curiae” em ADPF no STF sobre o Sistema Tributário Brasileiro. Brasília: CNBB, 2020. Disponível em: <https://www.cnbb.org.br/cnbb-pede-para-ser-amicus>

curiae-em-adpf-no-stf-sobre-o-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em 22 jun. 2025.

CONJUR. Procurador pede suspeição de Júlio Marcelo em caso de Moro no TCU. **Consultor Jurídico-CONJUR**. 26 jan. 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-26/procurador-suspeicao-julio-marcelo-moro-tcu/>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

COUTO, Marlen. Antes de Dilma, só Getúlio Vargas teve as contas do governo rejeitadas pelo TCU. **O Globo**. 08 de julho de 2015. Disponível em: <<https://acervo.oglobo.globo.com/fatos-historicos/antes-de-dilma-so-getulio-vargas-teve-as-contas-do-governo-rejeitadas-pelo-tcu-16687345>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

ESTADÃO. Procurador Júlio Oliveira diz não ter cometido infração funcional. **Estadão**. 26 ago. 2016. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/agencia-estado/2016/08/26/procurador-julio-oliveira-diz-nao-ter-cometido-infracao-funcional.htm>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

FERNANDES, Ana. Ministro do TCU diz ser 'lamentável' que Congresso não tenha analisado contas desde Collor. **Estadão**. 22 jul. 2015. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/ministro-do-tcu-diz-ser-lamentavel-que-congresso-nao-tenha-analisado-contas-desde-collor/?srsltid=AfmBOoo_Y5WQ6Ql_zuZDQ-W5iVPE6renU98rHxQO7bN0olfXBKgk6IV8>. Acesso em: 19 jun. 2025.

GOES, Severino. Procurador pede ao TCU para que BB e Coaf esclareçam honorários de Moro. **Consultor Jurídico-CONJUR**. 25 jan. 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-25/procurador-tcu-coaf-esclareca-honorarios-moro/>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

LONDOÑO, Ernesto. An Impeached President, Reeling but Defiant. **New York Times**, New York, April 13, 2017. Disponível em (acesso em 05 de setembro de 2021): <https://www.nytimes.com/2017/04/13/opinion/an-impeached-president-reeling-but-defiant.html>

MATTOSO, Camila; FABRINI, Fábio. Alvo de Receita e Supremo, ministro do TCU dá aulas a Bolsonaro, ministros e PF. **Folha de São Paulo**. 22 abr. 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2019/04/alvo-de-receita-e-supremo-ministro-do-tcu-da-aulas-a-bolsonaro-ministros-e-pf.shtml>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

MELO, Karine; GONÇALVES, Carolina. Impeachment: principal testemunha da acusação é ouvida apenas como informante. **Agência Brasil**. 25 ago. 2016. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-08/impeachment-principal-testemunha-da-acusacao-e-ouvida-apenas-como>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

OLIVEIRA, Julio M. Publicação de JMarcelo1000 em 26 de março de 2018. **Twitter**. 2018. Disponível em: <<https://x.com/JMarcelo1000/status/978462777156210689?t=3ZibSDkQSSALb6UuPJYOEG&s=08>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

OLIVEIRA, Julio. Publicação de JMarcelo1000 em 9 de dezembro de 2019. **Twitter**. 2019. Disponível em: <<https://x.com/JMarcelo1000/status/1204149015987867653?t=QKGx19qE9T9YNChGvIJXaw&s=08>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

OLIVEIRA, Julio. Publicação de JMarcelo1000 em 24 de abr de 2020. **Twitter**. 2020. Disponível em: <<https://x.com/jmarcelo1000/status/1253702448331571200>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

PASSARINHO, Nathalia. PSDB pede a TSE cassação de Dilma e posse de Aécio como presidente. **G1 Notícias**. Brasília: O Globo, 18 dez. 2014. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2014/12/psdb-pede-tse-cassacao-de-dilma-e-posse-de-aecio-como-presidente.html>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

SASSINE, Vinicius. A três dias do julgamento, governo tenta afastar relator das contas de Dilma. **O Globo**. 04 out. 2015. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/politica/a-tres-dias-do-julgamento-governo-tenta-afastar-relator-das-contas-de-dilma-17686039>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

SENADO FEDERAL. Pedalada Fiscal. Brasília: **Senado Notícias**, S.d. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pedalada-fiscal>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

VICTOR, Fabio. TCU omite se agiu em relação a áudio golpista de ministro Augusto Nardes. **Folha de São Paulo**. 24 ago. 2023. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2023/08/tcu-silencia-se-agiu-em-relacao-a-audio-golpista-de-ministro-augusto-nardes.shtml>>. Acesso em: 19 jun. 2025.

VILLAVARDE, João. Adams compara Nardes com Moro para criticar ministro do TCU. **Estadão**. 05 out. 2015. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/adam-compara-nardes-com-moro-para-criticar-ministro-do-tcu/?srsltid=AfmBOorLzIQzep_U_KFN0TLIRZAAIFiYveLYYBwd3CBDARbG-4p3fKZS>. Acesso em: 19 jun. 2025.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

Constituição e Emendas Constitucionais

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 86, de 17 de março de 2015**. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 mar. 2015.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 100, de 26 de junho de 2019**. Altera os artigos 165 e 166 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária proveniente de emendas de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 jun. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 105, de 12 de dezembro de 2019**. Acrescenta o art. 166-A à Constituição Federal, para autorizar a transferência de recursos federais a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios mediante emendas ao projeto de lei orçamentária anual. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 dez. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021**. Altera a Constituição Federal para instituir regras transitórias sobre redução de benefícios tributários entre outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 mar. 2021.

Proposta de Emenda Constitucional

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 241, de 15 de junho de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 out. 2016. [Aprovada e promulgada como Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016].

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 186, de 19 de novembro de 2019**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para dispor sobre medidas de controle do crescimento das despesas obrigatórias e de reequilíbrio fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 mar. 2021. [Aprovada e promulgada como Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021].

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 1, de 28 de junho de 2022**. Dispõe sobre a concessão temporária de auxílio diesel a caminhoneiros autônomos, entre outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 jul. 2022. [Aprovada e promulgada como Emenda Constitucional nº 123, de 14 de julho de 2022].

Leis

BRASIL. **Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950.** Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 abr. 1950.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 jul. 1992.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.** Altera a legislação penal para tipificar o crime de responsabilidade fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 out. 2000.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 fev. 2001.

BRASIL. **Lei nº 13.243, de 11 de janeiro de 2016.** Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação, entre outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jan. 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.257, de 8 de março de 2016.** Dispõe sobre as políticas públicas para a primeira infância. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016.** Dispõe sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre remessas ao exterior. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.353, de 3 de novembro de 2016.** Altera a Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009, concede isenções tributárias à Academia Brasileira de Letras, à Associação

Brasileira de Imprensa e ao Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 4 nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 13.485, de 02 de outubro de 2017.** Dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional, entre outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) nas modalidades de pagamento à vista, parcelamento de débitos ou utilização de créditos tributários. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017.** Dispõe sobre o tratamento tributário das atividades de exploração e de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural; institui regime tributário especial para as atividades de exploração, de desenvolvimento e de produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluídos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.957, de 18 de dezembro de 2019.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 dez. 2019.

BRASIL. **Lei nº 14.126, de 22 de março de 2021.** Classifica a visão monocular como deficiência visual para todos os efeitos legais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021.** Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.257, de 01 de dezembro de 2021.** Institui o Programa de Estímulo ao Crédito (PEC); dispõe sobre o crédito presumido apurado com base em créditos decorrentes de diferenças temporárias. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 02 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.288, de 31 de dezembro de 2021.** Altera a Lei que instituiu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), entre outras disposições. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.348, de 25 de maio de 2022.** Altera legislação anterior referente ao Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe), entre outras medidas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 mai. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.439, de 24 de agosto de 2022.** Altera a Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, para aumentar os limites para dedução dos valores destinados a projetos desportivos e paradesportivos do imposto de renda, entre outras disposições. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.440, de 2 de setembro de 2022.** Institui o Programa de Aumento da Produtividade da Frota Rodoviária no País (Renovar), entre outras disposições. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.791, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 02 jan. 2024.

Projetos de Lei

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3203, de 16 de setembro de 2021.** Dispõe sobre o plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais, nos termos do disposto no art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. [S. 1.], 2021.

Medidas Provisórias

BRASIL. **Medida Provisória nº 795, de 17 de agosto de 2017.** Dispõe sobre o tratamento tributário das atividades de exploração e de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 ago. 2017. [Convertida na Lei nº 13.586/2017].

BRASIL. **Medida Provisória nº 843, de 5 de julho de 2018.** Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil, institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística e dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 jul. 2018. [Convertida na lei nº 13.755/2018].

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.034, de 01 de março de 2021.** Dispõe sobre diversas medidas de caráter tributário e relacionado a benefícios tributários. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 mar. 2021. [Convertida na Lei nº 14.183/2021].

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.094, de 31 de dezembro de 2021.** Altera a Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, para dispor sobre a redução na alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre as operações que menciona. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2021.

Decretos

BRASIL. Poder Executivo. **Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890.** Coleção de Leis do Brasil - 1890, Página 3427 Vol. Fasc. XI (Publicação Original).

BRASIL. Poder Executivo. **Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892.** Coleção de Leis do Brasil - 1892, Página 1028 Vol. 1 (Publicação Original).

BRASIL. Poder Executivo. **Decreto nº 13.868, de 12 de novembro de 1919.** Coleção de Leis do Brasil - 1919, Página 359 Vol. 3 (Publicação Original).

BRASIL. Poder Executivo. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 27 fev. 1967.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 5.135, de 7 de julho de 2004.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 8 jul. 2004.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 17 maio 2011.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 9.588, de 27 de novembro de 2018.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 28 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 13 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Decreto nº 11.149, de 26 de julho de 2022.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 26 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Decreto nº 11.321, de 30 de dezembro de 2022.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 30 dez. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Decreto nº 11.323, de 30 de dezembro de 2022.** Diário Oficial da União, Brasília-DF, 30 dez. 2022.

Portarias

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 453, de 8 de agosto de 2013.** Regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita, nos termos do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, dos dispositivos que alterem a legislação tributária federal. Publicada no DOU de 12/08/2013. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria TCU nº 188, de 30 de novembro de 2020.** Aprova o Referencial de Controle de Políticas Públicas (RC-PP). Brasília, DF.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 15.224, de 31 de dezembro de 2021.** Altera a Portaria nº 440, de 30 de julho de 2010, do extinto Ministério da Fazenda, que dispõe sobre o tratamento tributário relativo a bens de viajante, e a Portaria nº 307, de 17 de julho de 2014, do extinto Ministério da Fazenda que dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de loja franca em fronteira terrestre. Publicada no DOU de 31/12/2021, seção 1-F, página 1. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria TCU nº 174, de 24 de novembro de 2022.** Aprova o Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RC-BT). Brasília, DF.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 11.017, de 27 de dezembro de 2022.** Fixa o valor do limite global anual, para o exercício de 2023, das importações destinadas à pesquisa científica e tecnológica, nos termos do disposto na Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990, da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990, e da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Publicada no D.O.U. de 29/12/2022, Seção I, Pág. 96. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 23, de 11 de dezembro de 2023.** Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 10ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Publicada no D.O.U em 13/12/2023, Edição 236, Seção 1, Página 81. Brasília, DF.

Mandado de Segurança do Supremo Tribunal Federal

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 35.824**, impetrado pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional) contra acórdão do Tribunal de Contas da União (TCU). Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Data de julgamento: 13 de abril de 2021. Brasília, DF.

Resolução da Organização das Nações Unidas

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Assembleia Geral. **Resolução 78/230, de 22 de dezembro de 2023**. Promoção inclusiva e efetiva da cooperação internacional sobre assuntos tributários. Nova Iorque, 2023.

Resoluções do Tribunal de Contas da União

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução TCU nº 142, de 30 de maio de 2001**. Dispõe sobre as competências atribuídas ao Tribunal de Contas da União pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução TCU nº 291, de 29 de novembro de 2017**. Estabelece normas e procedimentos relativos ao processo de apreciação das Contas do Presidente da República e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 71, inciso I, da Constituição Federal. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução TCU nº 315, de 22 de abril de 2020**. Dispõe sobre a elaboração de deliberações que contemplem medidas a serem tomadas pelas unidades jurisdicionadas no âmbito do Tribunal de Contas da União e revoga a Resolução-TCU 265, de 9 de dezembro de 2014. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resolução nº 373, de 23 de dezembro de 2024**. Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. Brasília, DF.

Acórdãos do Tribunal de Contas da União

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.788, de 27 de setembro de 2006**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 747, de 14 de abril de 2010**. Relator: Ministro Augusto Nardes. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.381, de 6 de junho de 2012**. Relator: Ministro Valmir Campelo. Brasília, DF.

- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 2.317, de 29 de agosto de 2012**. Relator: José Jorge. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 3.437, de 10 de dezembro de 2012**. Relator: Ministro Valmir Campelo. Revisor: José Jorge. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 809, de 2 de abril de 2014**. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.205, de 14 de maio de 2014**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 263, de 17 de fevereiro de 2016**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 793, de 06 de abril de 2016**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 803, de 26 de abril de 2017**. Relator: Ministro Bruno Dantas. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.042, de 09 de maio de 2018**. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 2.756, de 28 de novembro de 2018**. Relator: José Múcio Monteiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.907, de 14 de agosto de 2019**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.112, de 06 de maio de 2020**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 1.773, de 28 de julho de 2021**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 2.692, de 13 de outubro de 2021**. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 440, de 13 de março de 2024**. Relator: Ministro Jorge Oliveira. Brasília, DF.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. **Acórdão nº 524, de 27 de março de 2024**. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Brasília, DF.