

Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança

Marisa Socorro Dias Durães

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo evidenciar a estrutura dual de financiamento de políticas públicas da União e, nesse contexto, sua relevância para a gestão da política fiscal. Neste cenário, confere particular ênfase aos gastos indiretos da União, constituídos por gastos tributários e subsídios creditícios e financeiros da União, como modalidade complementar aos gastos diretos, à disposição do gestor público para pautar o financiamento de políticas públicas. A análise do arcabouço normativo, institucional e processual dos gastos diretos e indiretos da União, tem como objetivo demonstrar a existência de assimetrias significativas na conformação desses instrumentos de gestão pública. Os gastos diretos contêm ritos e processos consolidados, já os gastos indiretos apresentam lacunas no ordenamento normativo, processual e institucional, o que reúne elementos em contraposição à efetividade das políticas assim delineadas. Os registros da experiência internacional têm como intuito empreender boas práticas na gestão desses gastos e, então, endogeneizar procedimentos e práticas institucionais que contribuam para o aprimoramento das políticas assim delineadas. À luz do diagnóstico dos parâmetros de governança dos gastos indiretos da União, e correlatas lacunas, são evidenciadas ações e diretrizes institucionais em prol da definição de um arcabouço de liderança, estratégia e controle para pautar esses gastos. Com base na análise realizada, são postuladas alterações normativas e diretrizes institucionais e processuais com vistas a contribuir para o aumento da transparência, controle social, *accountability* e maior efetividade das políticas públicas pautadas por gastos indiretos da União.

Palavras-chave: gastos indiretos, gastos tributários, subsídios creditícios, subsídios financeiros, governança.

Código JEL: H2, H3 e H5.

Sumário

1 – Introdução	3
2 – Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal	5
3 – Gastos diretos e indiretos da União: fundamentos e arcabouço normativo- institucional da base dual de financiamento público.....	9
3.1 – Gastos diretos da União (OGU)	13
3.1.1 – Arcabouço normativo dos gastos diretos da União.....	14
3.1.2 – Arcabouço institucional e processual do ciclo de políticas públicas	15
3.2 – Gastos Indiretos da União	19
3.2.1 – Base conceitual	20
3.2.2 – Arcabouço normativo- institucional.....	25
3.2.3 – Ciclo de Políticas Públicas	27
3.2.4 – Interação no processo orçamentário da União.....	32
4 – Gastos Indiretos: experiência internacional em países selecionados	32
4.1 – Países da OCDE.....	35
4.2 – União Europeia.....	41
4.3 – América Latina e Caribe	42
5 – Evolução dos gastos indiretos da União no período 2003-2019.....	44
6 – Governança dos gastos indiretos da União: ações antecedentes e perspectivas de aprimoramento da ação governamental.....	50
6.1 – Governança pública e governança fiscal.....	51
6.1.1 – Governança Pública	51
6.1.2 – Governança Fiscal.....	54
6.2 – Ações institucionais antecedentes	54
6.3 – Perspectivas de aprimoramento da governança e da qualidade dos gastos indiretos da União.....	66
7 – Considerações finais	73
8 – Referências	76

1 – Introdução

A análise da qualidade do gasto público e de padrões condizentes para a intervenção governamental tem sido objeto de extensa literatura na área de finanças públicas. Em particular, cabe destacar a relevância de pesquisas que investigam a estrutura de incentivos requerida para aprimorar as instituições, em consonância com relevantes parâmetros de integridade, com vistas a promover maior eficiência e equidade na alocação dos escassos recursos públicos e, desta forma, e otimizar a ação governamental.

Sob o mesmo prisma, outra forma de abordagem refere-se à análise do arcabouço jurídico e da estrutura de processos institucionais, para prover transparência à sociedade sobre os arranjos vigentes. De fato, existem organizações que apresentam arcabouço técnico, burocrático e operacional comparável aos melhores padrões de gestão pública. Todavia, existem assimetrias e lacunas em processos institucionais no âmbito do setor público que devem ser objeto de análise acurada, com vistas a adequá-los à efetiva resolução de problemas e à dinâmica do perfil de demandas da sociedade, pressupondo-se o relevante interesse público.

De forma específica, impõe-se o diagnóstico da estrutura do financiamento de políticas públicas, do arcabouço normativo e correlatos arranjos institucionais. Em verdade, com fundamento nos parâmetros da economia normativa, o arcabouço normativo-institucional do setor público consubstancia elementos imprescindíveis e essenciais para pautar a conformação de políticas públicas e, desta forma, engendra poder explicativo relevante para a melhoria do padrão de intervenção pública.

No que concerne aos estudos e pesquisas sobre a avaliação da qualidade dos gastos públicos, observa-se, de modo geral, particular ênfase na análise de políticas e programas que compõem a estrutura programática de ação governamental, mediante gastos diretos, consignados no Orçamento Geral da União (OGU). Não obstante, é importante ressaltar que, no Brasil, coexiste um sistema dual de financiamento de políticas públicas, constituído por gastos diretos, com dotações consignadas no OGU; e por gastos indiretos da União, integrados por gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros.

De modo geral, observa-se maior clareza e percepção da sociedade quanto às políticas financiadas por gastos diretos, que contemplam rito normativo, processual e institucional relativamente consolidado.

Os gastos indiretos da União contemplam rito diferenciado, seja no ordenamento jurídico ou na própria conformação das políticas públicas assim delineadas e de integração ao processo orçamentário da União. Tratam-se, em verdade, de instrumentos que são utilizados pelo setor público para alcançar objetivos de política econômica, social e regional. Nesse sentido, tem como base a concessão de tratamento tributário e auxílio financeiro ou creditício a agentes, segmentos ou setores selecionados, em consonância com a orientação estratégica da ação governamental.

Nos últimos anos, os gastos indiretos apresentaram trajetória de contínuo e acentuado crescimento até 2015, o que evidenciou a adoção de políticas fiscais ativas a partir desses instrumentos de financiamento de políticas públicas. Com efeito, os gastos indiretos da União registraram 3% do PIB em 2003 e expandiram para 6,7% do PIB em 2015. No período, os gastos tributários aumentaram de 2,0% para 4,5%; e os subsídios creditícios e financeiros evoluíram de 1,0% do PIB, para 2,1% do PIB.

A partir de 2015, o cenário de desequilíbrio nas contas públicas ensejou a concatenação de esforços em prol da consolidação fiscal e, assim, foram delineadas medidas em prol da redução do déficit e da dívida pública. Em 2016, com a adoção do novo regime fiscal, foi definido limite dos gastos diretos da União e, *pari passu*, uma reorientação das políticas financiadas por gastos indiretos, *e.g.*, redução dos gastos tributários no âmbito da política de desoneração da folha de pagamentos e dos subsídios concedidos pela União sob a égide dos empréstimos ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES.

No que concerne aos parâmetros normativo-institucionais dos gastos indiretos da União, e da própria governança do setor público, houve diversos avanços que devem ser evidenciados. Com efeito, a conformação institucional do denominado Centro de Governo, integrado pela Casa Civil da Presidência da República, Ministério da Economia e Controladoria-Geral da União constitui ambiente propício para zelar pela disciplina, interação institucional e melhoria dos padrões de execução desses gastos. Nesse contexto, releva notar a formulação conjunta das Guias de Avaliação de Políticas Públicas, em bases *ex ante* e *ex post*; e a conjugação de esforços em prol da formulação e a aprovação de uma estrutura de monitoramento e avaliação dos gastos

tributários, benefícios creditícios e financeiros da União, que ensejou a aprovação do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União – CMAS.

Nesse sentido, esse trabalho consigna análise normativa e dos processos institucionais atinentes aos gastos indiretos da União, com o intuito de evidenciar a sua complementaridade na estrutura dual de financiamento da União, a relevância desses gastos na gestão da política fiscal e a importância das ações institucionais em prol da melhoria da governança desses gastos.

O trabalho está organizado em sete seções, sendo a primeira esta introdução. A próxima seção aborda a relevância dos gastos diretos para a gestão da política fiscal. A seção 3 explicita os fundamentos normativo-institucionais da base dual de financiamento dos gastos indiretos da União. Na seção 4, registra-se a experiência de países selecionados na implementação de políticas públicas por meio de gastos tributários e demais modalidades de subsídios. A seção 5 focaliza a evolução dos gastos indiretos da União no período 2003-2019. A seção 6 evidencia a conjugação de esforços institucionais em prol da implementação de parâmetros de governança para os gastos indiretos da União, com vistas a contribuir para aumentar a transparência, *accountability*, controle e aprimoramento da ação governamental com base nessa modalidade de financiamento público; e a última parte registra as considerações finais.

2 – Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal

A organização da ação do Estado, com vistas ao cumprimento das funções clássicas de política fiscal, pressupõe a utilização dos instrumentos de financiamento público, com vistas a assegurar a eficiente alocação de recursos, promover a distribuição equitativa da renda e dos recursos disponíveis e afiançar a estabilidade econômica, conforme postula Musgrave (1974).

Em verdade, ocorrem eventos que obstam a alocação eficiente de recursos na economia e a adequada provisão de bens públicos, *e.g.*, sob a forma de externalidades¹, falhas de mercado² e estruturas de produção que impedem o processo de formação competitiva de preços³. Diante

¹ As externalidades são associadas às decisões dos agentes econômicos, que podem gerar impactos positivos ou negativos no bem-estar de terceiros. As externalidades podem ser negativas, a exemplo da emissão de poluentes ou positivas, *e.g.*, criação de novas tecnologias.

² As falhas de mercado decorrem de diversos eventos que obstam a alocação eficiente de recursos na economia, *e.g.*, assimetria de informação – quando as informações que pautam oferta e demanda são distintas, o que pode induzir comportamentos que distorcem o equilíbrio de mercado; e bens públicos, que não têm incentivos econômicos a sua provisão, considerando-se, entre outros aspectos, que diversos agentes que não pagam pelo produto ou serviço, podem fruir o consumo (*free riders*), *e.g.*, segurança e iluminação pública.

³ Alguns mercados podem ser incompletos ao ensejar o Poder de Mercado, razão pela qual determinados segmentos de produção estabelecem preços acima dos níveis de mercado, o que é prejudicial para a livre concorrência e a eficiência econômica, exemplo típico do monopólio e dos cartéis.

desse quadro, Pigou (1920), com fundamento nos princípios da teoria do bem-estar, estabeleceu a diferenciação do produto privado líquido de uma atividade e o produto social líquido - que contempla todas as externalidades. A propósito, assinala que, sob a hipótese de o produto líquido privado exceder o produto social, a produção é maior do que a eficiente e vice-versa. As prescrições derivadas para mitigar os desequilíbrios reforçam a importância da intervenção governamental, mediante a adoção de impostos e subsídios, para promover a eficiência e a internalização das externalidades no comportamento dos agentes econômicos⁴. Pareto (2014) estabeleceu a utilidade social como variável relevante para avaliar o bem-estar da economia, em substituição aos fatores ligados à vida real dos indivíduos.

Na literatura de finanças públicas⁵, as análises do papel do Estado na economia comumente apontam a relevância da intervenção pública, com vistas a exercer atuação efetiva em prol do eficiente funcionamento dos mercados, da provisão de bens públicos e da promoção do bem-estar da sociedade.

É notório reconhecer que a ação governamental é, primariamente, associada a *tradeoffs*, inerentes ao processo de escolha pública, o que impõe o cotejo de custos e benefícios. A análise normativa cuida de identificar os elementos imprescindíveis e essenciais à intervenção do Estado, para a seleção de políticas que promovam, em bases efetivas, o aumento da eficiência e do bem-estar. A análise positiva conforma o campo da Economia política da ação governamental e das demais restrições de ordem política.

Ao considerar as formas alternativas para a intervenção governamental, Stiglitz (1988, p.239) pondera o seguinte:

“Once a market failure has been identified, a variety of government actions might address the problem. The three major categories of actions are public production; private production with taxes and subsidies aimed at encouraging those activities the government wishes to encourage and discouraging those activities it to discourage; and private production with government regulation aimed at ensuring that firms act in the desired way”.

“The consequences of any government program are critically dependent on the exact nature of the program. Thus if the government decides to bear responsibility for production, it will must decide on how the output is to be allocate. (...) if the good is to be privately produced, the government must decided whether to: (a) contract

⁴ Posteriormente, Ronald Coase (ver: Coase, R.H., *The Problem of Social Cost*, *The Journal of Law & Economics*, Vol. III, outubro, 1980), enunciou teorema, o qual afirma que se que se existem direitos de propriedade bem definidos (o que permite os agentes trocarem) e não existem custos de transação, a solução de uma barganha é pareto-ótima independente da alocação inicial de recursos. Esse teorema implica que, se agentes afetados por externalidades puderem negociar (sem custos de transação) a partir de direitos de propriedade bem definidos (normalmente pelo Estado), poderão negociar e chegar a um acordo em que as perdas de bem-estar das externalidades serão internalizadas.

⁵ Ver, a propósito, REZENDE (2001).

directly for the commodity but retain responsibility for distribution the good; (b) provide a subsidy to producers, with the hope that some of the benefits will be passed on to consumers through lower prices; or (c) provide a subsidy to consumers. And if some form of subsidies is desired, it must be decided whether it should be provided through the tax system or through a direct grant. If a subsidy is granted, the terms have to be decided upon – e.g., how restrictive eligibility standards should be. All of these possible forms of government action are observed.”

No Brasil, a ordenação da ação do Estado para implementar diretrizes de políticas públicas tem-se pautado por uma estrutura dual de financiamento público. Assim, os gestores da política fiscal e todos os órgãos públicos que detêm competências para formular políticas públicas o fazem mediante a adoção de duas bases de financiamento da ação governamental: a primeira, constituída por gastos diretos, contempla rito consolidado no âmbito das finanças do setor público e a ação programática efetiva-se mediante dotações consignadas no Orçamento Geral da União (OGU); a segunda, constituída majoritariamente por gastos indiretos, que será objeto de análise da próxima seção, efetiva-se mediante gastos tributários e subsídios financeiros e creditícios da União, comumente utilizados para atingir objetivos da política econômica, social e regional.

A evolução histórica dos gastos indiretos da União demonstrou um crescimento acentuado até 2015, conforme será evidenciado na seção V. Com efeito, os gastos indiretos da União, evoluíram de 3,0% do PIB, em 2003, para 6,7%, em 2015. A partir de então houve uma reversão dessa trajetória, com reduções mais expressivas dos subsídios financeiros e creditícios.

A título de ilustração, os gastos tributários apresentaram crescimento expressivo, considerando-se que registraram valores equivalentes a 2,0% do PIB, em 2003 e atingiram 4,5% do PIB, em 2015. Em bases comparativas de parâmetros relevantes da política fiscal, os gastos tributários representaram, aproximadamente, 33% das receitas administradas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e em torno de um quinto das despesas primárias da União (21,7%)⁶. Em 2019⁷, observou-se que os gastos tributários representaram 20,9% das receitas

⁶ Ver: Orçamento de Subsídios da União: Relatório do Governo Federal sobre os gastos tributários e benefícios creditícios de financeiros da União no período 2003 a 2016, Brasília, 2016, p. 26. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contenudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/orcamento-de-subsidios-da-uniao-2016.pdf>> Acesso em 20 de março de 2020.

⁷ Vide 4º Orçamento de Subsídios da União: Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período 2003-2019, Brasília, julho de 2020, pg. 9. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/gastos-com-subsidios/osu/4o-orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-julho-de-2020/view>> Acesso em 30 de julho de 2020.

administradas pela RFB e mantiveram participação relativamente estável em relação às despesas primárias, de 21,4%

Após 2015, diante de um quadro de grave desequilíbrio fiscal nas contas públicas, notadamente evidenciado por meio da definição de metas de déficit⁸ primário para o governo central (Tesouro, Banco Central e Previdência), foi sancionado um novo regime fiscal⁹, com fundamento em regras fiscais definidas *a priori* para pautar os gastos diretos da União. Nesse contexto, foi estabelecido limite/teto para a execução das despesas no âmbito do Orçamento Geral da União.

Neste mesmo período, o cenário adverso para a gestão das contas públicas estabeleceu uma reorientação da política fiscal, mediante a conjugação de ações voltadas à consolidação fiscal, *i.e.*, pautadas por um processo de gestão de receitas e despesas públicas eminentemente associadas à reversão do déficit e à redução da dívida pública. Essas premissas foram consideradas de suma importância para reverter expectativas negativas dos agentes econômicos e, assim, promover a retomada de investimentos e do crescimento econômico.

A reorientação estratégica da política fiscal, a partir de 2015, demonstrou uma reversão das políticas fiscais ativas, pautadas por gastos tributários e subsídios creditícios e financeiros da União. No rol de políticas relevantes que foram revisadas, destacam-se os gastos tributários, no âmbito da política de desoneração da folha de pagamentos e os subsídios concedidos pela União, sob a égide dos empréstimos captados junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES.

Atualmente, os gastos indiretos da União têm sido continuamente referenciados como instrumentos relevantes para a gestão fiscal, com a devida quantificação e publicização desses instrumentos de financiamento de políticas públicas. Com a recente adoção de arcabouço normativo-institucional peculiar de avaliação, a partir de 2018, foram lançadas as bases para o processo de avaliação de políticas financiadas por gastos indiretos e, por conseguinte, para o

⁸ No final de 2014, o Poder Executivo encaminhou proposição ao Congresso Nacional com vistas à alteração da meta de superávit primário Governo Central – Tesouro Nacional, Previdência Social e Banco Central, inicialmente estipulada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2015, de um superávit de R\$ 55,3 bilhões para um déficit de R\$ 119,9 bilhões. A partir de então, o processo orçamentário passou a contemplar metas de déficit primário nas contas da União, *e.g.*, R\$ 139 bilhões para 2019 e R\$ 124,1 bilhões para 2020.

⁹ Nos termos da Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016 – que instituiu o Novo Regime Fiscal e dá outras providências – foram estabelecidos limites individualizados para as despesas primárias do Poder Executivo; do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho Nacional de Justiça, da Justiça do Trabalho, da Justiça Federal, da Justiça Militar da União, da Justiça Eleitoral e da Justiça do Distrito Federal e Territórios, no âmbito do Poder Judiciário; do Senado Federal, da Câmara dos Deputados e do Tribunal de Contas da União, no âmbito do Poder Legislativo; do Ministério Público da União e do Conselho Nacional do Ministério Público; e da Defensoria Pública da União.

exame de impactos e resultados dessa modalidade de gastos da União. Os novos parâmetros institucionais para a gestão dos gastos indiretos da União reúnem condições para o exame do custo de oportunidade dos recursos assim executados, *vis-à-vis* à execução da despesa pela via orçamentária. Nesse sentido, trata-se de relevante aprimoramento institucional, com vistas a ampliar a transparência, promover adequados padrões de *accountability* e controle social sobre a efetividade dos gastos tributários, subsídios creditícios e financeiros

Consigne-se, por oportuno, a relevância de se estabelecer padrões culturais endógenos à gestão da política fiscal, no sentido de que os gastos indiretos da União são, de fato, referenciados a outra forma de atuação governamental, substitutiva ou complementar à modalidade convencional de gastos diretos. Todavia, resultam em ônus para a sociedade, em virtude das fontes de financiamento que os consubstanciam e, portanto, devem pautar-se por critérios de efetividade dos programas e ações assim delineadas.

3 – Gastos diretos e indiretos da União: fundamentos e arcabouço normativo-institucional da base dual de financiamento público

A estrutura de financiamento de políticas públicas da União é constituída por uma base eminentemente dual. Com efeito, os gastos diretos da União se efetivam mediante dotações consignadas no OGU para pautar a ação programática do Governo Federal, e constitui modalidade de financiamento preponderante na organização da ação do Estado.

Outra base de financiamento público é constituída pelos denominados gastos indiretos¹⁰ da União, integrados por benefícios creditícios, tributários e financeiros. Releva notar que o conceito de gastos indiretos, como denominação geral, não contém referência sedimentada e/ou pacificada na literatura de finanças públicas. Igualmente, essa denominação não é objeto de registro formal expresso em norma própria. Desta forma, existem referências aos gastos governamentais indiretos em normas peculiares ao processo orçamentário¹¹ e/ou em documentos específicos do Governo Federal, porém sem definição formal específica.

¹⁰ É importante notar que o conceito de “gastos indiretos” da União ainda não compõe o ordenamento de finanças públicas em base intertemporal. Com efeito, essa denominação foi utilizada na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), de 2012, nos termos do Art. 89, § 2º da Lei nº 12.465, de 12 de novembro de 2011. Registre-se que essa denominação é utilizada no conceito de gastos tributários, utilizado pela RFB para elaborar os Demonstrativos de Gastos Tributários, encaminhados anualmente nos anexos das informações complementares ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA).

¹¹ Cabe citar, e.g., a referência prevista no Artigo 95 da Lei 10.934, de 11 de agosto de 2004 (LDO 2005); § 2º do Artigo 89 da Lei 12.465, de 12 de agosto de 2011 (LDO 2012); e na base conceitual utilizada pela Receita Federal no âmbito dos Demonstrativos de gastos tributários, e.g., Demonstrativo dos Gastos Tributários - Bases Efetivas 2017 – série 2015 a 2010,

Diante desse quadro, e considerados os antecedentes atinentes à prática orçamentário-financeira e à lacuna quanto a uma definição formal atinente aos gastos indiretos da União, postula-se o seguinte que esses gastos podem ser definidos como: gastos integrantes da base de financiamento de políticas públicas, complementares aos gastos diretos do Orçamento Geral da União, com rito singular, associados à implementação de diretrizes estratégicas da política econômica, social e regional.

A propósito do conceito postulado para os gastos indiretos da União, é importante notar relevante diferença desta base conceitual *vis-à-vis* à adotada nas publicações “Orçamento de Subsídios da União”, referenciados na seção V. Nas aludidas publicações, adota-se o conceito de subsídios sob a ótica econômica, para o conjunto de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros que visam fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado e, desta forma, objetivam reduzir preços diretos ao consumidor ou custos para o produtor. No presente trabalho, adota-se o conceito orçamentário-financeiro, pautado pelos fundamentos de finanças públicas, que postulam a ordenação da política fiscal do setor público por meio de receitas e despesas/gastos públicos para fundamentar a implementação de políticas públicas e atingir objetivos de política econômica, social e regional.

Um aspecto particularmente importante sobre a execução dos gastos indiretos da União refere-se ao fato de que a maioria não consta da peça principal do Orçamento (Lei Orçamentária Anual - LOA). Há disposição expressa no Artigo 167, § 6º da Constituição Federal de 1988 (CF/88) para apresentação de demonstrativo anual desses gastos no âmbito do processo orçamentário da União. Todavia, os demonstrativos pertinentes aos gastos indiretos compõem apenas o rol de informações complementares ao projeto principal de autoria do Poder Executivo¹². Desta forma, esta categoria de gastos é subordinada ao conhecimento e análise do Parlamento, porém não se subordina ao escrutínio do Congresso Nacional.

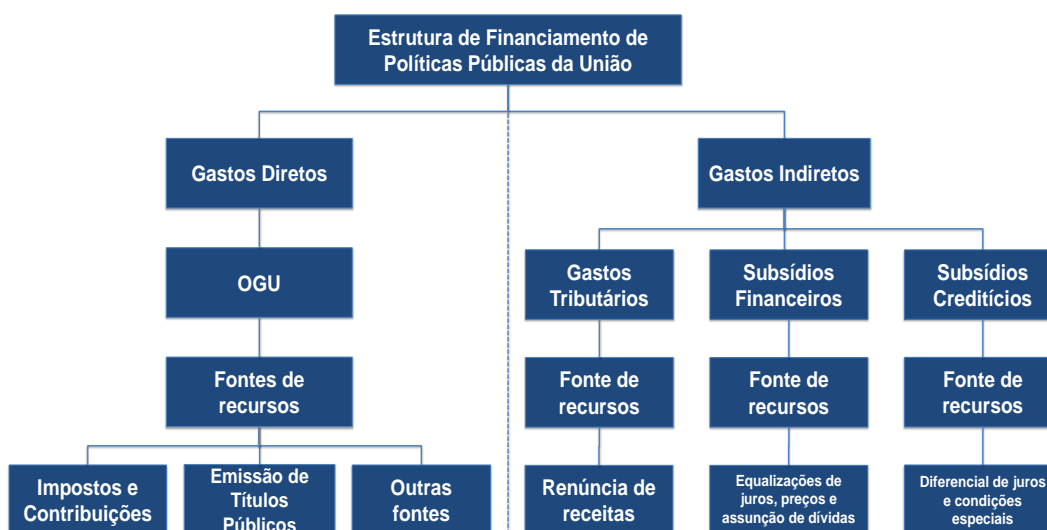
Ressalte-se que a acepção de gasto indireto, já contemplada em normas de vigência temporária, deriva do *modus operandi* da Constituição dessa base de financiamento público e da própria forma de integração ao OGU, como parte integrante das informações

disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2017-serie-2015-a-2020-base-conceitual-e-gerencial.pdf>> Acesso em 02 de agosto de 2020.

¹² No âmbito dos trâmites institucionais do processo orçamentário da União, o PLOA deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto e as informações complementares ao PLOA, até o dia 15 de setembro.

complementares à Lei Orçamentária Anual (LOA). A figura 1 ilustra elaboração própria sobre o ordenamento peculiar da aludida base dual de financiamento da União.

Figura 1 – Estrutura de financiamento de políticas públicas da União



Com efeito, é notório reconhecer que a forma convencional para o custeio de programas e políticas públicas, dotada de maior transparência e controle, efetiva-se por meio de gastos diretos registrados no OGU, segundo rito peculiar ao processo orçamentário. Consigne-se, nesse sentido, que as classificações orçamentárias da despesa (institucional, funcional, por programa, entre outras), reúnem elementos que propiciam o monitoramento, controle e avaliação da execução de políticas e programas e, assim, análises de impacto e resultado dessa modalidade de financiamento público.

A primeira modalidade de financiamento público tem como base os gastos diretos, cuja estrutura programática tem como fontes de recursos os impostos, contribuições, emissão de títulos públicos e outras receitas¹³. Essas receitas são explicitadas no OGU, por natureza e por fonte¹⁴.

¹³ No rol de outras receitas são contemplados: remuneração da Conta Única do Tesouro, juros e remuneração recebidos, exploração de recursos naturais e demais receitas. Para maiores informações, vide Secretaria do Tesouro Nacional, Fluxo de receitas e despesas, disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/fluxo-de-receitas-e-despesas>> Acesso em 10 de setembro de 2020.

¹⁴ O OGU contempla a classificação das diversas receitas que pautam a execução das despesas, por natureza e por fonte. Segundo o Manual Técnico de Orçamento (MTO)¹⁴, denomina-se a classificação por natureza da receita refere-se à “identificação

A segunda modalidade, que compõe a base dual de financiamento público da União, é constituída por gastos indiretos. Estes, por sua vez, são integrados por gastos tributários, benefícios financeiros e benefícios creditícios^{15,16}.

É importante notar que, no âmbito do Governo Federal, já existem diversas ações institucionais referenciadas à elaboração e encaminhamento de informações pertinentes aos gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União, para compor os anexos da LOA¹⁷. Releva notar que, nos últimos anos, o Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia¹⁸) orientou ações institucionais em prol da quantificação, de forma consolidada, e a publicização dos gastos tributários, benefícios financeiros e creditícios da União, em base anual, por meio de relatório técnico intitulado “Orçamento de Subsídios da União”¹⁹.

Os relatórios referenciados adotam conceito peculiar para as três modalidades de gastos indiretos da União, uniformemente referenciados como *Subsídios*, em função da acepção econômica aplicável a esses instrumentos. Assim, os Subsídios são conceituados como toda e qualquer “assistência de natureza financeira, creditícia ou tributária, que visa fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado”, com o intuito de “reduzir o preço direto ao consumidor ou o custo ao produtor”. É importante observar, todavia, que o conceito utilizado ainda não foi recepcionado em nenhuma norma para disciplinar os gastos indiretos da União.

Ademais, os aludidos relatórios consideram que “*Na União, há subsídios tanto no lado da despesa (subsídios ou benefícios financeiros e creditícios), quanto no da receita (subsídios*

da origem do recurso segundo o fato gerador: acontecimento real que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos”. Com referência à *Fonte/Destinação de Recursos*, alude a “cada agrupamento de receitas que possui as mesmas normas de aplicação. A Fonte, nesse contexto, é instrumento de Gestão da Receita e da Despesa ao mesmo tempo, pois tem como objetivo assegurar que determinadas receitas sejam direcionadas para financiar atividades (despesas) do governo em conformidade com Leis que regem o tema”. Ver a propósito, MTO 2020, disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2020:mto2020-versao7.pdf>> Acesso em 10 de setembro de 2020.

¹⁵ A base conceitual de gastos tributários não é derivada de lei. Trata-se de conceito utilizado pela Secretaria da Receita Federal desde 2004, em consonância com denominação utilizada na literatura internacional para designar essa modalidade de gasto, e compõe os demonstrativos encaminhados em Anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual. O conceito de Benefícios Financeiros e Creditícios são estabelecidos pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 379, de 13 de novembro de 2006. Esses conceitos são apresentados na Seção 3.

¹⁶ No período recente, o documento intitulado “Orçamento de Subsídios da União”, elaborado pela Secretaria de Planejamento, Avaliação, Energia e Loteria – SECAP, adota o conceito peculiar de Subsídios para esses instrumentos de financiamento de políticas públicas.

¹⁷ O arcabouço normativo-institucional desses gastos será explicitado na seção específica dos gastos indiretos.

¹⁸ Nos termos do Decreto nº 9.756, de 8 de abril de 2019.

¹⁹ Vide, e.g., “4º Orçamento de Subsídios da União”. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletim-subsidios/arquivos/2020/osu-2020-final-em-09-07-2020-18h25.pdf/view>> Acesso em 10 de setembro de 2020.

ou benefícios tributários)²⁰”. É de se observar que os gastos tributários têm como “fonte de recursos”, nos termos da figura 1, as renúncias de receitas, definidas nos termos do Artigo 14, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000²¹, Lei de Responsabilidade Fiscal. De fato, não se trata de uma acepção de fonte de recursos clássica, nos termos das diretrizes de finanças públicas. Trata-se, com efeito, de referência exógena à *práxis* orçamentário-financeira, todavia, não deixa de representar uma fonte para a legítima implementação de políticas públicas, derivada da supressão de recursos da base impositiva de tributos que os origina. De outra forma, esses recursos integrariam a base tributária e seguiria o curso normal da arrecadação, ainda que em montante diverso, em virtude dos reconhecidos efeitos comportamentais dos contribuintes. Assim, é lícito afirmar que se trata, em efetivo, de modalidade de gasto público, sob a denominação de gasto tributário, segundo o conceito internacionalmente aceito, e que utiliza o sistema tributário como forma de constituição de sua fonte precípua de recursos, referenciada como renúncia de receita, nos termos da lei.

A seguir, apresentamos ponderações pertinentes ao arcabouço normativo, jurídico, institucional e processual, que atualmente pauta a estrutura dual de financiamento de políticas públicas da União.

3.1 – Gastos diretos da União (OGU)

O orçamento público constitui instrumento de natureza singular para cumprir as funções imbuídas ao setor público e, desta forma, consigna dotações de recursos, a partir da estimativa de receitas, com vistas ao cumprimento da ação programática do Estado. Trata-se, com efeito, da ordenação da orientação estratégica de governo, com vistas ao atendimento às necessidades públicas e demandas da sociedade. Os lineamentos e diretrizes de finanças públicas pautam a elaboração do OGU, em consonância com princípios que disciplinam a gestão pública, quais sejam: Unidade, Universalidade, Orçamento Bruto, Anualidade ou Periodicidade, Não Afetação das Receitas, Discriminação ou Especialização, Exclusividade, Equilíbrio, Clareza, Publicidade, Exatidão e Programação, conforme registra Giacomoni (2005).

O arcabouço normativo-institucional que pauta a execução dos gastos diretos observa rito peculiar no âmbito do processo orçamentário da União. Esse processo é definido nos termos dos Artigos 165 a 168 da CF/88 e, assim, são regidos por diretrizes e normas exaradas no âmbito

²⁰ Ver: *op cit.* NR 19.

²¹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 10 de setembro de 2020.

do Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Desta forma, os gastos diretos integram o planejamento da ação estatal e se efetivam, inicialmente, mediante dotações consignadas no OGU, segmentados em despesas de custeio e/ou investimento em políticas e programas que conformam a ação do setor público. Posteriormente, esses gastos são executados em consonância com os limites definidos no âmbito da programação financeira da despesa do OGU.

3.1.1 – Arcabouço normativo dos gastos diretos da União

O processo orçamentário da União é integrado, nos termos do Artigo 165 da CF/88, por leis de iniciativa privativa do Poder Executivo, que devem dispor sobre o Plano Plurianual, com vigência de quatro anos, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, com vigência temporária, para o período de um ano.

O PPA deve estabelecer diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, de forma regionalizada, para pautar as ações de natureza estrutural, conformadas em arcabouço programático de políticas públicas. A LDO define parâmetros balizadores para a elaboração do orçamento anual, destacando-se a definição de prioridades alocativas dos recursos públicos no exercício. A LOA apresenta o detalhamento de programas e ações para a execução do orçamento, consigna dotações e correlatas fontes de financiamento.

Com referência à coesão do planejamento das políticas públicas, a CF/88 determina que os planos e programas nacionais, regionais e setoriais devem ser elaborados em consonância com o PPA.

A CF/88 alude ainda à subordinação expressa do sistema orçamentário-financeiro da União a diretrizes a serem definidas em Lei Complementar, conforme preceitua o Artigo 165, § 9º; e determina que a apreciação do orçamento pelo Congresso Nacional observará rito diferenciado, por meio de Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, nos termos do Artigo 166, §1º, I e II. Ressalte-se, a propósito, as disposições na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) -, que estatui diretrizes para pautar o processo de planejamento do orçamento e execução das despesas públicas.

É de suma importância ressaltar que a LRF estabelece instrumentos para pautar a gestão fiscal em todas as fases do processo orçamentário. Assim, além das diretrizes pertinentes ao

planejamento, são definidos parâmetros para balizar a execução da despesa e prover transparência, controle e fiscalização dos gastos públicos. No que concerne ao monitoramento da execução da despesa, a LRF determina a elaboração dos seguintes instrumentos de auxílio ao manejo da política fiscal: (i) o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), com periodicidade bimestral; e (ii) o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a ser elaborado em base quadrimestral. Sobre a avaliação dos gastos públicos, a LRF definiu, de forma expressa, orientação normativa para a LDO, para definir diretrizes pertinentes ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (Artigo 4º, I, “e”).

No que tange ao processo de execução orçamentário-financeira do OGU, releva notar a importância das diretrizes emanadas da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O arcabouço normativo que pauta o planejamento, execução, controle e avaliação do OGU ainda contempla Resoluções, Normas e Regulamentos Internos do Poder Legislativo – que pautam a apreciação do Orçamento no Congresso Nacional (discussão, votação e aprovação no Congresso Nacional); e demais normas correlatas ao orçamento anual, por meio de Decretos, Portarias e Instruções Normativas do Poder Executivo.

3.1.2 – Arcabouço institucional e processual do ciclo de políticas públicas

No âmbito do Poder Executivo, que detém competência privativa para elaboração das normas que integram o processo orçamentário (PPA, LDO e LOA), compete ao Ministério da Economia, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) - como órgão específico do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da LDO e da proposta orçamentária da União (PLOA), compreendendo o orçamento fiscal e da seguridade social.

Sobre os prazos de trâmites das normas do processo orçamentário, releva notar que não há definição derivada da Lei Complementar referenciada no Artigo 165, § 9º. Desta forma, os prazos atualmente adotados derivam de comando de natureza temporária, previsto no Artigo 35, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que dispõe:

“Art. 35. O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87.

(...)

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa [até 22 de dezembro];

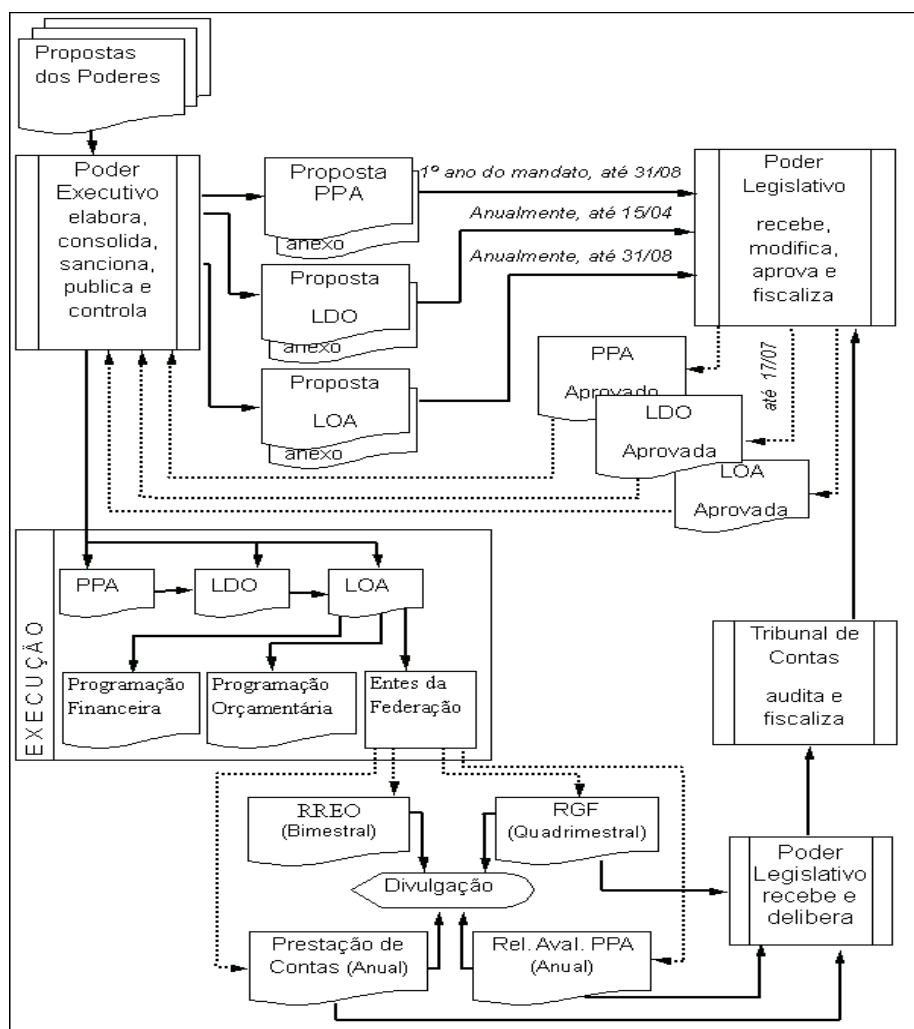
II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa [até 17 de julho];

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa [até 22 de dezembro]”.

Ressalte-se que a SOF é responsável pelo processo de coordenação, consolidação e supervisão da proposta orçamentária, previamente elaborada pelos diversos órgãos que integram o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Além do processo de consolidação e conformação às metas e prioridades da Administração Pública, a SOF acompanha e analisa a execução do Orçamento, das emendas parlamentares e dos créditos adicionais, não computados ou insuficientemente dotados na Lei de Orçamento, sob a forma de créditos suplementares, especiais ou extraordinários.

A programação financeira mensal e anual do OGU é realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que detém a função de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal. Nesse contexto, é de suma importância para o manejo da política fiscal, a atribuição da STN atinente ao acompanhamento, sistematização e padronização da execução da despesa pública, por meio do RREO e do RGF. Esses relatórios, além de outras funções quanto à transparência e controle da evolução das despesas orçamentárias, reúnem elementos para pautar a proposição de limitações da programação financeira dos órgãos integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social e, assim, a manutenção da trajetória de cumprimento das metas fiscais estipuladas no OGU.

O quadro I sintetiza o fluxo de atividades que compõem as etapas de elaboração, apreciação das normas integrantes do processo orçamentário e subordinadas ao escrutínio do Congresso Nacional. Igualmente, registra as etapas de execução, monitoramento, prestação de contas e avaliação dos programas que compõem o PPA.

Quadro I – Processo Orçamentário da União


Fonte: Mognatti (2008)

Além das responsabilidades institucionais, prazos e trâmites do orçamento, já referenciados, cabe destacar as diretrizes processuais pertinentes à avaliação de políticas públicas no âmbito do OGU. A lei que aprova o PPA²² determina a divulgação de dados estruturados e informações sobre a implementação e o acompanhamento do PPA, em bases anuais; e o encaminhamento ao Congresso Nacional do Relatório Anual de Avaliação do Plano, que contemplará: (i) análise do comportamento das variáveis macroeconômicas que embasaram

²² Vide, a propósito, Lei nº 13.971, de 27 de dezembro de 2019 – que institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023.

a elaboração do Plano; (ii) análise da situação, por Programa, dos Indicadores, Objetivos e Metas; e (iii) execução financeira das ações vinculadas aos objetivos dos Programas Temáticos.

A propósito do processo orçamentário-financeiro da União, é importante mencionar arranjo institucional relevante, em virtude da constituição da Junta de Execução Orçamentária e Financeira (JEO)²³, como órgão de assessoramento direto ao Presidente da República, “*na condução da política fiscal do Governo Federal, com vistas ao equilíbrio da gestão dos recursos públicos, à redução de incertezas no ambiente econômico e à sustentabilidade intertemporal do endividamento público*”. A JEO é composta pelo Ministro de Estado da Economia, responsável pela coordenação, e pelo Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República. Ademais, a JEO é integrada pela Comissão Técnica de Gestão Orçamentária e Financeira, com os órgãos referenciados no Artigo 5º do Decreto nº 9.884/2019.

Com referência ao monitoramento e avaliação dos gastos diretos da União, é importante registrar que, no âmbito de alguns PPA precedentes, já foram implementadas ações com vistas a avaliar impactos e resultados da ação do setor por meio dessa modalidade de financiamento. Cabe citar, *e.g.*, as ações implementadas por meio do denominado Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual-SIGPLAN, que foi concebido como instrumento de organização e integração da rede de órgãos setoriais integrantes do PPA. Além disso, diversas políticas públicas assim financiadas foram avaliadas no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e pelos próprios órgãos gestores das políticas. No período recente, o sistema de monitoramento e avaliação de políticas públicas observa diretrizes do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas - CMAP²⁴.

Especificamente, no que se refere às ações de controle e transparência da ação programática da União, releva notar que a Controladoria-Geral da União (CGU), como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; e o Tribunal de Contas da União (TCU), como órgão auxiliar do controle externo do Poder Legislativo, realizam auditorias de natureza normativa, financeira e operacional. Além da análise de conformidade normativa e adequação da execução físico-financeira, as auditorias operacionais apresentam contribuições qualitativas à gestão dos programas selecionados para avaliação. Isto porque,

²³ Instituída pelo Decreto nº 9.884, de 27 de junho de 2019.

²⁴ Instituído pelo Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019.

pressupõem a avaliação pormenorizada, com recomendações e determinações para promover o redirecionamento da política e/ou sua revisão, à luz da orientação estratégica do PPA.

A experiência internacional tem demonstrado que a adoção de parâmetros de governança - sob a forma de arranjos institucionais que propiciam adequados padrões de liderança, estratégia e controle das políticas públicas - contribui para aperfeiçoar a regulação como instrumento de melhoria dos gastos públicos, ante à necessidade de conferir maior transparência e promover maior eficiência à ação do setor público. Assim, os procedimentos atinentes à melhoria dos processos de formulação, controle, transparência, *accountability* e avaliação devem constituir prática corrente para todos os órgãos setoriais que interagem no processo orçamentário-financeiro da União.

3.2 – Gastos Indiretos da União

Em consonância com a acepção de gastos indiretos, esta seção aborda a base conceitual de cada um dos seus elementos constitutivos, quais sejam, gastos tributários, benefícios creditícios e financeiros. Ademais, é conferida particular importância aos aspectos peculiares ao ciclo de políticas públicas pautadas por esses instrumentos, marcadamente distintos dos gastos diretos da União; no arcabouço normativo-processual de sua execução e a forma de interação com o processo orçamentário da União.

3.2.1 – Base conceitual

3.2.1.1 – Gastos Tributários

A denominação “Gastos Tributários” foi inicialmente adotada na literatura econômica por Stanley Surrey²⁵, como base conceitual²⁶ para as disposições especiais do Imposto de Renda (deduções, isenções e outros benefícios), que constituíam assistência financeira do governo, implementada por intermédio do sistema tributário, para o alcance de objetivos econômicos e sociais, em detrimento de gastos diretos. O conceito proposto sugere a denominação de gastos por se tratar de instrumento de financiamento de políticas públicas com objetivos similares aos gastos diretos, porém sob um prisma de substitutibilidade e/ou complementaridade.

Embora de identificação obrigatória desde a Constituição de 1988, essas desonerações eram classificadas como benefícios tributários até 2003. Entretanto, conforme explicado pela própria Receita Federal no Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária para o ano de 2004, essa definição não incluía uma ótica orçamentária, em contrariedade com o observado nos relatórios de países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

O termo, que teve origem em 1967 nos Estados Unidos, se justifica com base na ideia de que a desoneração representa um gasto realizado via redução da carga tributária. A ideia de gasto reforça ainda a noção de que essa renúncia implica em um custo para o Estado e que, ainda que indireto, deve ser constantemente submetido à análise de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, assim como qualquer gasto público. Dessa forma, como essa redução na arrecadação pode ser substituída por uma despesa orçamentária direta, caracterizando uma alocação de recursos públicos, e visando a uniformização com a conceituação utilizada em outros países, adotou-se o termo gastos tributários.

Sob o prisma da base material dos gastos tributários, observa-se que estes decorrem de diretriz de política tributária que postula renúncia *a priori* de receitas públicas, mediante exclusões da base de cálculo, deduções, diferimentos de obrigações, créditos tributários ou

²⁵ Para maiores detalhes, ver Surrey (1973). Stanley Surrey trabalhou como Sub-Secretário do Tesouro Americano no final dos anos sessenta e dedicou particular atenção às isenções especiais do Código Tributário Federal. Postulava a eliminação dessas isenções para que as diretrizes do código tributário retornassem aos propósitos originais de aumentar a arrecadação em vez de conduzir a política social. Como resultado de seus esforços, em 1967, foi publicado o primeiro orçamento de gastos tributários dos Estados Unidos. Em 1974, o rol de renúncias foi ratificado na Lei Orçamentária de 1967, que determinou a inclusão das estimativas correlatas no Orçamento anual.

²⁶ Conforme registros técnicos apresentados em Nota da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, intitulada “Aspectos orçamentários e econômicos dos Gastos indiretos de natureza tributária”, Brasília, 2016.

alíquotas especiais. Essa modalidade de gasto público tem a natureza de gastos indiretos porque são implementados por meio do sistema tributário em benefício de determinadas atividades, setores ou grupo de pessoas, em substituição aos gastos diretos.

Na OCDE, a despeito das especificidades dos sistemas tributários dos países-membros, os gastos tributários são conceituados como prescrições, regulações ou práticas definidas pelo código tributário que reduzem ou postergam receitas para um determinado conjunto de contribuintes, relativamente à tributação padrão ou de referência (“*Benchmark*”). Nesse sentido, os gastos tributários podem ser realizados por diferentes instrumentos: isenções, redução de alíquotas, diferimento e crédito tributário, entre outros.

A abordagem adotada pelos países-membros da OCDE contempla três métodos alternativos para a mensuração dos gastos tributários: (i) Perda de receita *ex ante* (ganho) – que se refere ao montante da arrecadação tributária reduzido (aumentado) em virtude da introdução (abolição) de um gasto tributário, supondo inalterados o comportamento dos contribuintes e a arrecadação dos demais tributos; (ii) Perda de receita *ex post* (ganho) – referente ao montante da arrecadação tributária reduzido (aumentado) em virtude da introdução (abolição) de um gasto tributário, consideradas as alterações comportamentais dos agentes e efeitos sobre a arrecadação de outros tributos, oriundos da criação/extinção do gasto tributário; e (iii) Gasto equivalente ou gasto direto substitutivo – definido como o gasto direto que seria necessário, em termos de pré-tributação, para conferir aos contribuintes o mesmo efeito-renda pós-tributação.

No Brasil, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB²⁷ adota a seguinte base conceitual para gasto tributário:

“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.

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”.

²⁷ Conforme Documento preparado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil atinente ao conceito e aspectos metodológicos dos gastos tributários. Vide, a propósito “Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação”, disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf>> Acesso em 12 de setembro de 2020.

Esse documento fundamenta a elaboração do Demonstrativo Anual de Gastos Tributários elaborado pela RFB. A título de informação, cabe registrar que o informe elaborado pela RFB, no período de 1988 até 2003, era denominado “Demonstrativo dos Benefícios Tributários – DBT”. A partir de 2004, foi adotada a denominação gasto tributário, com a correspondente mudança metodológica. Segundo a RFB, o conceito utilizado não era pautado por critérios orçamentários, razão pela qual se identificou a necessidade de aperfeiçoamento metodológico, inclusive porque a denominação de gastos tributários permite maior uniformização aos critérios adotados em outros países.

Ressalte-se que o conceito de gastos tributários é, primariamente, associado à definição de Sistema Tributário de Referência, como base para a identificação de desvios ou exceções à regra geral que possam ser classificadas como gastos tributários. A propósito, a RFB utiliza três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: conceitual, segundo o qual é tributado 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.

Com referência aos aspectos metodológicos²⁸, a RFB utiliza o método de “perda de arrecadação” para mensuração das renúncias fiscais que integram o Demonstrativo de Gastos Tributários da União. Segundo justificativa apresentada pela instituição:

“A escolha desse método coaduna-se com o objetivo principal do Demonstrativo dos Gastos Tributários, qual seja o de auxiliar o processo de elaboração do Orçamento Federal, vez que possibilita realizar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário) de forma tempestiva e abrangente, além de possibilitar a visualização dos montantes totais de recursos públicos despendidos e, assim, dimensionar a real abrangência da ação estatal”.

As formas de cálculo adotadas contemplam: obtenção direta de dados das declarações dos contribuintes; estimativas com base em dados agregados; e microssimulações.

Com referência aos gastos tributários, é importante assinalar que esse conceito, de forma similar à definição de gastos indiretos da União, não é referenciado em norma específica de finanças públicas. Trata-se, com efeito, de aceção formalmente adotada pela RFB para pautar a elaboração dos demonstrativos de gastos tributários que compõem os anexos do PLOA, com fundamento na literatura internacional²⁹ especializada em matéria tributária, porém sem a devida referência normativa no ordenamento de finanças públicas.

Sob o prisma precipuamente normativo, cabe ressaltar que o conceito formal expresso no Artigo 167, § 6º da Constituição alude a “benefício tributário”, aceção esta, a nosso ver, eminentemente associada à fruição das políticas e programas financiados por gastos tributários.

²⁸ Conforme publicação divulgada pela RFB, intitulada “Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários”, RFB, julho de 2020, disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>

²⁹ O Manual de Transparência Fiscal, do Fundo Monetário Internacional, registra que “*Tax expenditures include exemptions from the tax base, allowances deducted from gross income, tax credits deducted from tax liability, tax rate reductions, and tax deferrals (such as accelerated depreciation).*” Vide *Manual on fiscal transparency*. —Washington, D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Dept., [2001], disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/manual.pdf> > Acesso em 12 de setembro de 2020.

Sob a ótica da administração pública, responsável pela concessão do benefício tributário, é importante atentar para a propriedade e adequação do instrumento de financiamento utilizado, equivalente a um gasto direto, porém executado de forma indireta por meio do sistema tributário, atribuindo-se-lhe a correta denominação de gasto tributário.

Diante da lacuna quanto à definição de uma base conceitual única sobre os gastos tributários, existem diversas expressões adotadas em proposições legislativas, fóruns, estudos acadêmicos e outros, com o intuito de expressar essa modalidade de gasto público, que engendra um benefício a contribuintes, setor ou região. Esse quadro sugere o devido exame das diversas acepções, sob o prisma teórico da literatura de finanças públicas, para uniformizar esse relevante conceito, em futuras proposições legislativas. Conforme assinala Almeida (2000)³⁰, as principais denominações utilizadas são:

(i) Renúncia de Receita: Expressão usualmente utilizada na terminologia orçamentária para expressar “perdas de arrecadação tributária”, derivadas de diversos benefícios tributários (isenções, anistias, remissão, redução especial da base de cálculo ou de alíquotas, etc.) concedidos a contribuintes de determinados setores, regiões ou atividades específicas.

(ii) Benefício Tributário: Expressão com significado similar ao conceito internacionalmente conhecido como “gasto tributário” (*tax expenditure*). Há que se ponderar, todavia, que “benefício tributário” sugere a obtenção de vantagem tributária, relativamente ao sistema padrão, pelo contribuinte. Por outro lado, “gasto tributário” sinaliza a modalidade de gasto indireto, por meio do sistema tributário, realizada pelo governo, valendo-se das prerrogativas de discricionariedade que lhe são conferidas para definir prioridades de políticas públicas, em substituição aos gastos diretos;

(ii) Benefício Fiscal: Refere-se a benefícios autorizados no âmbito das diretrizes de política fiscal e, como a própria acepção do termo sugere, pode contemplar benefícios no âmbito da receita (tributários) e da despesa (*e.g.*, subsídios, subvenções, etc.);

(iii) Incentivo Fiscal: É definido como um subconjunto dos benefícios tributários. Um benefício tributário é classificado como incentivo fiscal desde que seja “indutor de comportamento”, *i.e.*, que seja associado a uma estrutura de incentivos para condicionar o comportamento dos agentes econômicos, com vistas a atingir objetivos delineados pela política econômica ou social. A título de ilustração, pode-se mencionar a isenção do Imposto de Renda

³⁰Almeida (2000).

sobre os rendimentos reais obtidos por meio de depósitos em caderneta de poupança pelos contribuintes do tipo pessoas físicas, visando estimular o direcionamento da renda disponível para essas aplicações e atenuar pressões de consumo, prejudiciais no início de um programa de estabilização;

(iv) Alívio tributário (*tax relief*): Constitui outro subconjunto dos benefícios tributários e refere-se a disposições da legislação destinadas a mitigar situações adversas ou dificuldades especiais enfrentadas por determinados contribuintes, não raras vezes derivadas de condições que lhes foram apresentadas de forma involuntária. Um exemplo seria a isenção para os rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social pública a pessoas com mais de 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho;

(v) Desoneração tributária – Refere-se a toda exclusão da base impositiva de tributos, qualquer que seja a sua forma jurídica, de operação que, em princípio, seriam gravadas por determinada incidência e que não tenham sido classificadas como benefício tributário. A isenção de IPI na compra de material bélico pelas Forças Armadas é um típico exemplo de desoneração tributária. Como efeito derivado de medidas similares, observa-se um acirramento de conflitos federativos, lembrando a partilha constitucional do tributo com Estados e Municípios.

A uniformização dessa miríade de conceitos, usualmente utilizados na análise de matérias tributárias, seria de suma importância, dado que esses se tratam, em essência, de gastos tributários, *i.e.*, referem-se a diretrizes de políticas públicas que se efetivam por meio de exceções legais ao arcabouço normativo que rege o sistema tributário. Esse procedimento em muito contribuiria para o aprimoramento das análises técnicas, em virtude da uniformização e sistematização das ações processuais das instâncias institucionais de finanças públicas, responsáveis pela execução de políticas públicas da União, pautadas por essa modalidade de gasto da União.

3.2.1.2 – Benefícios Financeiros e Creditícios

A segunda modalidade de financiamento público de políticas e programas, executada, majoritariamente³¹, sob a forma de gastos indiretos, é constituída por benefícios creditícios e

³¹ É importante registrar que os benefícios financeiros, também denominados “explícitos”, contêm dotações no âmbito do PLOA para a realização das equalizações e assunções de dívidas de responsabilidade do Tesouro Nacional.

financeiros da União. A definição formal para esses instrumentos de auxílio financeiro e creditício da União é assim delineada³²:

“Benefícios ou subsídios financeiros: representam os desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional, cujos valores constam do orçamento da União;

Benefícios ou subsídios creditícios são os gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao custo de captação do Governo Federal”.

3.2.2 – Arcabouço normativo- institucional

O ordenamento de finanças públicas, previsto na **CF/88**, estabelece diretrizes pertinentes à transparência e registro dos gastos indiretos no âmbito do processo orçamentário da União. Nesse sentido, o Artigo **165, § 6º** estabelece que o Projeto de Lei Orçamentária da União (PLOA) deve ser acompanhado de *“demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”*. Os demonstrativos referenciados compõem o rol de informações complementares ao PLOA.

A **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**, estabeleceu a inclusão do **§ 6º ao Artigo 150**, que estabelece a obrigatoriedade de lei específica, federal, estadual ou municipal, para autorizar qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições. Em complemento, o dispositivo preconiza que estados e municípios devem observar regulamento específico sobre esses benefícios, conforme disciplina de lei complementar.

O **Artigo 151** da CF/88 faculta à União autorizar a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Os **Artigos 170, 173, 174 e 179** da CF/88 postulam diretrizes pertinentes à observância dos princípios de redução das desigualdades regionais e tratamento favorecido às pequenas empresas; hipótese de exploração direta de atividade econômica pelo Estado; exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento pelo Estado, na forma da lei; dispensa de

³² Nos termos da Portaria MF nº 379, de 13 de novembro de 2006.

tratamento jurídico diferenciado a microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos da lei.

Os §§ 3º e 7º do **Artigo 195 da CF/88** estabelecem, respectivamente, vedação à fruição de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios por pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social; e a isenção da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Nos termos do **Art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)**, a criação ou alteração de despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, conforme EC 95/2016.

O **Art. 114 do ADCT**, a tramitação de proposições legislativas, exceto Medidas Provisórias, que acarretem aumento de despesa ou renúncia de receita, será suspensa por até vinte dias, a requerimento de um quinto dos membros da Casa, nos termos regimentais, para análise de sua compatibilidade com o Novo Regime Fiscal.

No que tange ao ordenamento previsto em norma complementar, destaca-se o disposto na LRF. Em consonância com as diretrizes constitucionais, o **Artigo 5º, inciso II da LRF** estabelece que a Lei Orçamentária Anual será acompanhada do demonstrativo a que se refere o § 6º do Artigo 165 da CF/88, das medidas de compensação das renúncias de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

No que tange aos incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receita da União, o **Artigo 14 da LRF** apresenta a base conceitual para esses benefícios e estabelece que proposições financiadas por meio dessa base devem apresentar estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; e 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 e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias; e
- (ii) estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”.

A exequibilidade institucional das diretrizes normativas previstas no Artigo 14 da LRF foram delineadas pela **Portaria do Ministério da Fazenda nº 453, de 08 de agosto de 2013**, que dispõe sobre realização de estimativas pela Receita Federal do Brasil (RFB), atinentes aos

impactos sobre a arrecadação, derivados de dispositivos que alterem a legislação dos tributos integrantes da receita administrada da União. Nesse contexto, é autorizada a realização de estimativas por outros órgãos e entidades, porém estas devem ser avalizadas pela RFB.

Com referência aos benefícios creditícios e financeiros da União, que compõe o rol de gastos indiretos da União, a base conceitual e demais diretrizes pertinentes a esses instrumentos de financiamento de políticas públicas são disciplinadas pela **Portaria nº 379 do Ministério da Fazenda (MF), de 13 de novembro de 2006** - que define os benefícios financeiros e creditícios, e estabelece os fundos e programas que deverão constar no Demonstrativo, bem como suas respectivas metodologias de cálculo; e pela **Portaria nº 57 do Ministério da Fazenda, de 27 de fevereiro de 2013** - que delimita o conceito de custo de oportunidade do Tesouro Nacional utilizado no cálculo dos benefícios creditícios, especifica os critérios de regionalização dos benefícios financeiros e creditícios apurados, bem como atualiza a lista de fundos e programas constantes no Demonstrativo e suas respectivas metodologias de cálculo.

3.2.3 – Ciclo de Políticas Públicas

A abordagem atinente ao ciclo de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União pressupõe, *a priori*, acuidade quando aos elementos constitutivos do arcabouço conceitual de política pública. Howlett e Ramesh (2013)³³ apresentam a seguinte definição de políticas públicas:

“um conjunto de decisões inter-relacionadas, tomadas por um ator ou grupo de atores políticos, e que dizem respeito à seleção de objetivos e dos meios necessários para alcançá-los, dentro de uma situação específica em que o alvo dessas decisões estaria, em princípio, ao alcance desses atores”.

Nesse contexto, a conformação de políticas públicas contempla três elementos fundamentais, integrados em um amplo sistema político e econômico: os atores envolvidos, públicos e privados; as instituições, responsáveis pela seleção de diretrizes e definição de objetivos, bem como pelo processo decisório; e as ideias ou percepções individuais sobre determinado problema da sociedade, com a definição de instrumentos de que dispõe o setor público para equacioná-los.

³³ Howlett e Ramesh (2013)

De modo geral, a teoria de políticas públicas³⁴ estabelece que o ciclo de políticas públicas é constituído por cinco fases ou etapas, quais sejam: Formação de agenda; formulação de políticas; tomada de decisão; implementação; avaliação.

A primeira etapa do ciclo, **Formação de agenda**, é considerada de suma importância, pois define a orientação estratégica para a ação do setor público, permite identificar temas prioritários para a sociedade, os principais problemas e as ideias passíveis de implementação *in casu*.

Na segunda e relevante etapa do ciclo de políticas públicas, considera-se o processo de **formulação de políticas**, que pressupõe a ordenação de ideias em um arcabouço técnico-normativo e propositivo, para a seleção em âmbito institucional e conformação efetiva para implementação após a tomada de decisão.

O processo de **formulação de políticas** contempla as seguintes fases: (i) apreciação, com registro das informações dos diferentes atores, públicos e privados; (ii) o diálogo, que permite a interação entre atores interessados no processo de formulação; (iii) a efetiva formulação da proposta, após o processo seletivo; e (iv) consolidação, atinente ao *feedback* dos diferentes atores.

A terceira etapa, **tomada de decisão**, é definida³⁵ da seguinte forma:

“A escolha entre alternativas de política que foram geradas e seus prováveis efeitos sobre o problema em questão (...). É o estágio mais evidentemente político, na medida em que as muitas soluções potenciais para um dado problema devem, de algum modo, serem reduzidas a apenas uma ou umas poucas eleitas preparadas para o uso. Naturalmente as escolhas possíveis, em sua maior parte, não serão todas realizadas e a decisão de não tomar determinados cursos de ação é parte da seleção, assim como o é a definição de melhor curso”.

A quarta etapa do ciclo de políticas confere materialidade à ação governamental, por meio da efetiva implementação da política, com base nos parâmetros definidos no processo de formulação. A implementação de políticas é comumente associada a problemas e dificuldades, *e.g.*: disputa entre os diversos entes e grupos, que podem gerar distorções no processo de implementação; falta de recursos; influência da opinião pública; e influência de atores exógenos ao aparato burocrático.

A última etapa do ciclo de políticas é comumente apontada como de suma relevância, tendo em vista que permite aferir a efetividade da intervenção estatal. Com efeito, a avaliação

³⁴ Vide: Rua (2009)

³⁵ Brewer e De Leon *apud*. Howlet e Ramesh, 2013, PP.157.

reúne elementos para realizar diagnóstico pormenorizado da política, com a identificação de lacunas, pontos fortes e eventual necessidade de reorientação, o que enseja condições para otimizar a alocação de recursos considerados na avaliação *ex post* à implementação. Segundo Howlet e Ramesh (2013)³⁶

“(...) talvez os maiores benefícios da avaliação de política não sejam os resultados diretos que ela venha a produzir em termos de apurações cabais de sucesso ou insucesso de certas políticas em si, mas, antes, da dinâmica educacional que ela pode estimular entre os *policy-makers* e entre os outros atores menos diretamente envolvidos nas questões políticas”.

Com fundamento nos preceitos teóricos de políticas públicas, é possível apresentar o rol de interações institucionais que atualmente pauta o ciclo de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União:

(i) Formação de Agenda:

Nesta etapa, que também pode ser considerada como levantamento de necessidades ou conformação de demandas, é possível identificar a interação entre atores privados – representantes setoriais, entidades organizadas da sociedade civil, tais como associações e conselhos patronais, de trabalhadores e segmentos de classe, conselhos de controle social e outras organizações – que interagem com atores públicos – governos regionais e entidades representativas, Congresso Nacional e Poder Executivo – para apresentar e propor soluções para os diversos problemas e demandas consideradas passíveis de intervenção da ação do Estado, mediante à implementação de políticas públicas;

(ii) Formulação de Políticas:

Após a etapa de formação de agenda e interação entre os atores públicos e privados, tem início o processo de conformação de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, com base de financiamento pautada por benefícios creditícios e financeiros ou gastos tributários. Nesse contexto, constata-se um amplo rol de atores institucionais no âmbito do setor público que interagem para a conformação de políticas com base nesses mecanismos de financiamento público.

No âmbito do Poder Legislativo, as proposições financiadas por gastos indiretos são subordinadas aos órgãos técnicos para análise, cabendo ressaltar os termos da Portaria MF nº

³⁶ *Op. cit* NR 33.

453/2013, que preceitua a realização de estimativas pela Receita Federal do Brasil (RFB), atinentes aos impactos sobre a arrecadação, derivados de dispositivos que alterem a legislação dos tributos integrantes da receita administrada da União.

No âmbito do Poder Executivo, as diversas instâncias singulares dos órgãos de gestão das finanças públicas da União, à luz das respectivas competências e atribuições regimentais e institucionais, procedem à conformação das bases técnicas da política: análise de adequação à orientação estratégica da política fiscal, aspectos jurídicos, orçamentário-financeiro, notadamente aos requerimentos da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que resulta em produtos institucionais para pautar o encaminhamento formal das proposições (notas, pareceres técnicos e arcabouço formal-legislativo). Nesse contexto são formuladas alternativas de políticas, simulações de impacto e identificação de prós e contras para cada alternativa de política. De modo geral, o Congresso e os órgãos integrantes do Poder Executivo formulam as proposições financiadas por gastos indiretos, subordinam-nas à Casa Civil da Presidência da República para encaminhamento, no âmbito do processo legislativo, ao Congresso Nacional;

(iii) Processo Decisório:

No âmbito do Poder Legislativo, as proposições financiadas por gastos indiretos são subordinadas aos órgãos técnicos para análise e, após as manifestações, são subordinadas às etapas subsequentes do processo legislativo. Na esfera do Poder Executivo, os dirigentes responsáveis pelos órgãos de finanças públicas, responsáveis pela implementação da orientação estratégica de governo, definem a política a ser implementada, com base nas análises e estudos técnicos previamente realizados, e encaminham o arcabouço normativo à Casa Civil da Presidência da República;

(iv) Implementação e Monitoramento:

Na etapa de implementação e monitoramento, cabe destacar a ordenação de atividades setoriais para acompanhamento das políticas, sob a esfera de competência de cada órgão. Não se observa um processo sistematizado nessa etapa no âmbito do Poder Executivo. No que concerne à apuração de valores pertinentes aos gastos tributários e aos benefícios creditícios e financeiros, em base anual, destaca-se a elaboração dos seguintes relatórios:

- a) Demonstrativo de Gastos Tributários da União, com apresentação de informações pormenorizadas de gastos tributários por função orçamentária, região, tributos e

- outras classificações. O demonstrativo compõe o rol de informações complementares ao PLOA, enviado até 15 de setembro ao Congresso Nacional;
- b) Demonstrativo de Benefícios Creditícios e Financeiros, com informações por política e programa, segmentação da forma de implementação (implícitos e explícitos no OGU) e por área de abrangência da política. Esse demonstrativo é igualmente encaminhado ao Congresso Nacional para compor as informações complementares ao PLOA;
 - c) Apuração do valor efetivo dos gastos tributários da União, até abril do exercício subsequente às estimativas do PLOA;
 - d) Cálculo do valor efetivo dos benefícios creditícios e financeiros, até março do exercício subsequente às estimativas do PLOA.
- (v) Avaliação:

O processo de avaliação de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, a despeito da magnitude e representatividade dessas políticas no total de gastos da União, não era subordinado a um processo formal sistematizado de avaliação, até meados de 2018. Havia, de fato, diretrizes pertinentes à avaliação em algumas normas que instituíram políticas públicas estruturadas com esta base de financiamento, *e.g.*, à luz do disposto no Artigo 10 da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, que instituiu comissão tripartite, integrada por representantes dos trabalhadores, empresários e do Poder Executivo federal, com a finalidade de acompanhar e avaliar a política de desoneração da folha de pagamentos. Releva notar, aprimoramento institucional relevante, a partir da conjugação de esforços institucionais realizados em 2018, que propiciou a instituição do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União – CMAS, conforme Decreto nº 9.588, de 27 de novembro de 2018. A propósito, foram lançadas as bases para ordenação de políticas passíveis de avaliação anual, nas disposições definidas por esse Comitê técnico. Nos termos da legislação atual, o CMAS foi ratificado no arcabouço normativo que instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – CMAP, conforme Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019.

3.2.4 – Interação no processo orçamentário da União

É importante reiterar que os gastos indiretos da União, constituídos por benefícios tributários, creditícios e financeiros, não integram a peça principal do Orçamento Geral da União (OGU), subordinada ao escrutínio do Congresso Nacional. Os demonstrativos de benefícios tributários, creditícios e financeiros, elaborados em consonância com os termos da CF/88 integram apenas o rol de informações complementares ao PLOA, para efeito de quantificação e transparência desses gastos.

Sob o prisma de relevante interesse público, uma análise em bases prospectivas, sugere que o novo arcabouço institucional de avaliações dos gastos diretos reúne elementos para prover recomendações técnicas em prol da supressão de diretrizes, políticas e/ou ações reconhecidamente ineficientes em avaliação de impacto validadas no âmbito do CMAS e subordinadas à deliberação do CMAP. Todavia, esses procedimentos requerem regulamento próprio, considerando-se que os gastos indiretos pautam políticas com grande resistência a mudanças, já cristalizadas intertemporalmente. Impõe-se o desafio de normatização e implementação do processo de retroalimentação das avaliações no âmbito do Orçamento da União, considerando-se, sobretudo, as análises do custo de oportunidade e efetividade dessas políticas.

4 – Gastos Indiretos: experiência internacional em países selecionados

A estrutura de financiamento público de diversos países é integrada, de forma similar ao Brasil, por gastos diretos, que compõem a base de planejamento e execução programática do Orçamento e por subsídios, considerados, de modo geral, como gastos indiretos, que se efetivam mediante a concessão de auxílios financeiros e tributários para grupos, atividades, segmentos setoriais, entre outros, para prover suporte à consecução de objetivos de política econômica e social, em consonância com a agenda de diretrizes estratégicas de cada país.

De modo geral, a gestão fiscal dos subsídios de diversos países estabelece a elaboração de relatórios sobre as políticas públicas financiadas por esses mecanismos. Há que se ressaltar, todavia, o fato de que não há uma abordagem uniforme para cotejo inequívoco dessas

informações em âmbito internacional, em virtude das especificidades dos sistemas tributários e do regime fiscal de cada país.

À luz da experiência internacional atinente aos subsídios, constata-se assimetria relevante em comparação ao arcabouço atualmente em vigor no Brasil, tendo em vista que a experiência internacional, e a própria evolução da literatura especializada sobre os denominados “gastos tributários” não apresenta, com igual evidência, análise teórico-aplicada aos benefícios ou auxílios de natureza creditícia e financeira.

Releva notar que essa modalidade de subsídios, efetivamente referenciada sob essa denominação na literatura especializada, sempre foi associada aos benefícios e auxílios governamentais a setores específicos, *e.g.*: subsídios ao setor agrícola em países da União Europeia, como componente relevante da política de bem-estar social; e subsídios contemplados no âmbito da política comercial, com regras específicas estabelecidas pela Organização Mundial do Comércio – OMC. Dessa forma, esta seção apresenta a experiência internacional em matéria de transparência, controle e avaliação dos gastos tributários, objeto de relatórios circunstanciados de diversos países, com extensa abordagem na literatura especializada em matéria tributária.

De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE³⁷, considera-se gasto tributário “disposições, regulamentos ou práticas do ordenamento tributário que reduzem ou postergam receitas, para um conjunto restrito de contribuintes, relativamente ao sistema tributário de referência”. Esses gastos são também denominados “benefícios tributários”, “subsídios tributários” e “auxílios tributários”. Esses gastos podem se efetivar por diferentes regras de exceção ao sistema tributário de referência. A propósito, são considerados: (i) deduções: valores deduzidos a priori do sistema de referência (benchmark) para apuração da base tributária; (ii) isenções: valores excluídos da base tributável, nos termos da lei; (iii) redução de alíquotas: refere-se às prescrições normativas que autorizam a utilização de uma alíquota reduzida de imposto, incidente sobre transações tributárias ou tributáveis; (iv) diferimento do imposto: postergação no pagamento do imposto; (v) créditos: valores deduzidos do passivo tributário.

³⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. “*Tax Expenditures in OECD Countries*.” Paris. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>> Acesso em 20 de agosto de 2020.

Com referência ao método de apuração dos gastos tributários, constata-se que são utilizadas as seguintes bases para mensuração dos gastos tributários:

(i) Perda/ganho de receita inicial, que reflete o montante de receita que é reduzida/aumentada em virtude da criação/supressão de um gasto tributário, supondo-se inalterado o comportamento dos contribuintes e a arrecadação de outros tributos;

(ii) Perda/ganho de receita final, que afere o montante de receita reduzida/aumentada em função da introdução/supressão de um gasto tributário, supondo-se mudanças no comportamento dos contribuintes e os efeitos sobre a arrecadação de outros tributos, derivados da medida;

(iii) Equivalência de gasto, que apura a transferência, via gasto direto, que seria requerida para que a renda disponível do contribuinte, após a dedução do imposto, seja equivalente à apurada após a fruição do benefício tributário, sob regime de exceção fiscal.

É de se observar alguns aspectos que tornam os gastos tributários mais complexos e menos recomendáveis, quando cotejados à estrutura de gastos diretos. Em primeiro lugar, a maioria dos gastos tributários é estabelecida em lei de natureza permanente, em contraposição aos programas de gastos diretos, muitos de execução obrigatória, que requerem dotações anuais no orçamento, com escrutínio e autorização para execução. Desta forma, diversos gastos tributários validam políticas de longo prazo, sem limite ou revisão, à luz da dinâmica de prioridades da sociedade e da conjuntura econômica e fiscal.

Outro aspecto peculiar são os gastos tributários, na forma adotada em alguns países, refere-se ao fato de que estes gastos são apresentados de forma dissociada dos gastos diretos, o que mitiga o resultado de avaliações conjuntas quanto a superposições e/ou complementaridades. A apresentação conjunta permitiria sopesar custos e considerar compensações.

Em adição, cabe mencionar a complexidade comumente associada ao arcabouço delineado para as exceções à norma tributária de referência, o que, não raras vezes, pressupõe uma série de disposições legais, regulamentos, instruções e outras normas aplicáveis, segundo os preceitos da gestão fiscal.

Registre-se, ainda, o fato de que os gastos tributários podem contrapor à eficiência da alocação de recursos, sob o prisma da eficiência e da equidade, e reduzir a receita em relação

ao que era pretendido ou necessário inicialmente. Assim, a opacidade desses gastos dificulta a percepção dos contribuintes, e da própria sociedade, sobre a justiça fiscal dessa modalidade de ação governamental. Em essência, a falta de transparência tributária desses gastos pode ter um custo efetivo na eficácia da ação governamental.

4.1 – Países da OCDE

Em virtude da relevância e contínua utilização dos gastos tributários em diversos países, a OCDE^{38,39} e o FMI^{40,41,42} têm elaborado documentos de orientação para a gestão fiscal desses gastos, que contemplam diagnóstico da situação atual e código de boas práticas, para efeito de aprimoramento da transparência, controle, *accountability* e avaliação desses gastos.

Em particular, releva notar a atualidade das prescrições elaboradas pela OCDE, em 2004⁴³, para os gastos extra-orçamentários e para os gastos tributários, considerando-se o adequado funcionamento do orçamento:

“The proper functioning of the budget relates to the four functions of the budget:

- 1. the authorization function: that all money spent from the public treasury be subject to legislative authorization;*
- 2. the allocative/distributive function: that the budgetary authorities (executive and legislative branches) be able to compare and trade off all changes in expenditures and revenues;*
- 3. the macro-economic function: that the budgetary authorities (executive and legislative branches) be able to decide on the impact upon the economy of totals and composition of expenditure, revenues and the deficit;*
- 4. the administrative function: that the budgetary authorities (executive and legislative branches) be able to control the cost efficiency of all public service delivery.”*

Em 2010⁴⁴, a OCDE elaborou relatório analítico sobre os gastos tributários em dez países membros, ressaltando algumas assimetrias, conceituais, metodológicas e do próprio

³⁸ *Op cit*, NR 37.

³⁹ OCDE, *Best Practice Guidelines – Off-Budget and Tax Expenditures*, 2004, disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo\(2004\)6](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo(2004)6)> Acesso em 20 de agosto de 2020

⁴⁰ Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, FMI, 2007, disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>> Acesso em 20 de agosto de 2020.

⁴¹ *Fiscal transparency handbook. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department*, Washington, DC, 2018. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF069/24788-9781484331859/24788-781484331859/Other_formats/Source_PDF/24788-9781484348598.pdf> Acesso em 20 de agosto de 2020.

⁴² *Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies*, International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept., 2019. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>> Acesso em 20 de agosto de 2020.

⁴³ *Op. cit* NR 42.

⁴⁴ *Op. cit*. NR 40.

processo de apuração, publicização e avaliação. O Quadro II sintetiza algumas informações sobre os gastos tributários de países selecionados da OCDE.

Quadro II – Relatório de Gastos Tributários – Países da OCDE

País	Dimensão Legal		Dimensão Temporal			Número de Gastos Tributários identificados (estimados)	Avaliação
	Requerimento legal	Integração ao Orçamento	Data- primeiro relatório e informações disponíveis	Período das estimativas	Prazo limite do gasto tributário		
Alemanha	Gesetzes zur F• ordnung der Stabilit• at und des Wachstums der Wirtschaft	Relatório de Subsídios, elaborado a cada dois anos.	1967(2009)	t-2; t+1	Prazo de vigência	104(71)	Sim Resultado das avaliações e nível de financiamento são discutidos
Austrália	Charter of Budget Honesty Act, 1998	Documento governamental independente, com uma síntese do orçamento.	1997	t-4; t+3	Data de início e término	289 (146)	Sim
Áustria	Bundeshaushaltsgesetz 2013 (Art. 47)	Como anexo, Relatório de Subsídios para compor o Orçamento.	2004	t-2; t	Prazo de vigência	67(47)	Sim
Bélgica	Federal Act on the organization of the budget and accounting of the federal government, 2003	Anexo ao Orçamento	2001	t-7; t-3	-	251(136)	Não
Canadá	Constitution Act, 1867	Não há integração ao Orçamento, apenas como documento para consulta prévia.	1979(1994)	t-7;t	Data de início e histórico	337(216)	Sim
Coreia do Sul	National Finance Act and Special Tax Treatment Control Law	Sim	2010(2009)	t-1; t+1	Não	30(30)	Não
Estados Unidos	Congressional Budget Act, 1974 (Public Law 93{344)	Como parte do Orçamento anual, mas não é integrado ao processo orçamentário.	1967(1994)	t-2; t+8	Prazo de vigência	167(167)	Não
França	Loi de Finances, 1980 (Art. 32)	Anexo ao Orçamento.	1979(2011)	t-2;t	Data de início e histórico	457(221)	Sim
Holanda	EU Directive		1987(1998)	t-1; t	Prazo de vigência	125(100)	Sim
Itália	Art. 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160	Documento governamental independente, sem interação com o orçamento.	2016(2012)	t; t+2	Prazo de vigência 5 anos	338(187)	Não

Reino Unido	EU Directive	Não compõe o processo orçamentário. É elaborado como parte do suplemento estatístico do balanço de receitas.	2013(2012)	t-4; t	-	424(185)	Sim
-------------	--------------	--	------------	--------	---	----------	-----

Fonte: Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies (2018)

No que se refere aos gastos tributários no âmbito dos países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE⁴⁵, apenas a Alemanha e os Estados Unidos⁴⁶ adotavam, como diretriz de política pública, a elaboração de relatórios de gastos tributários, desde o final dos anos sessenta, com a devida contabilização e preparação de relatórios para o escrutínio do Parlamento. Esse procedimento foi adotado em outros países que, no final dos anos setenta, passaram a identificar os gastos tributários e reportá-los com regularidade – Áustria, Canadá, Espanha e Reino Unido. Em seguida, ao longo dos anos oitenta, Austrália, Bélgica, Finlândia, França, Irlanda, Itália, Holanda e Portugal passaram a publicar os respectivos relatórios de gastos tributários. Em 1996, quase todos os países membros da OCDE produziam relatórios com periodicidade definida sobre os gastos tributários.

Em verdade, constata-se que todos os países referenciados contêm legislação específica para pautar o arranjo institucional pertinente aos gastos tributários. A propósito, um aspecto particularmente importante refere-se ao fato de que diversos países adotam um número expressivo de gastos tributários – destacando-se, nesse sentido, o Reino Unido, Canadá e França. Esse quadro não pode ser dissociado de uma prática sistematizada de avaliações, para efeito de análise da efetividade desses gastos e, à luz das boas práticas, correlato processo de retroalimentação no âmbito do processo orçamentário.

Há que se destacar, também, o fato de que a transparência dos gastos tributários decorre da elaboração e efetiva divulgação dos relatórios de gastos tributários e demais auxílios governamentais. Todavia, conforme apontam os diversos códigos de boas práticas aplicáveis aos gastos tributários, a transparência não se limita à publicização das informações. É importante dimensionar as etapas processuais para autorização desses gastos, os ritos institucionais de avaliação e a complementação das normas balizadoras com regras de equilíbrio

⁴⁵ Vide “*Tax Expenditures, Recent Experiences*.” Organization for Economic Cooperation and Development, Paris, France, 1996.

⁴⁶ Os Estados Unidos publicam uma lista dos gastos tributários desde 1968 e a inclusão no orçamento ocorre desde 1976, em virtude de determinação da Lei Orçamentária Congressional de 1974.

orçamentário ou de receita, e correlatos mecanismos de transparência, *accountability* e controle social.

A Alemanha⁴⁷ elabora e divulga o denominado *Relatório de Subsídios*⁴⁸, com panorama dos auxílios financeiros e gastos tributários, subordinado *Bundestag* (Parlamento Alemão) e *Bundesrat* (Conselho integrado por 69 representantes dos governos estaduais) em conjunto com a proposta orçamentária. O Relatório é elaborado a cada dois anos e contempla informações sobre tendência dos auxílios financeiros e benefícios tributários para um período de quatro anos. De acordo com as diretrizes para os subsídios governamentais, todas as modalidades são subordinadas à avaliação regular, com resultados alcançados, eficiência e transparência. Nesse contexto, presume-se a revisão em termos da necessidade, conveniência e efetividade, bem como a compatibilidade com a política fiscal, econômica, social e ambiental do Governo Federal. O objetivo das revisões é identificar o potencial para redução dos subsídios, de forma a que sejam corretamente direcionados, economicamente viáveis ou para aprimorar o desenho desses mecanismos.

O Relatório sobre os gastos tributários federais⁴⁹, elaborado pelo governo do Canadá, consigna informações detalhadas desses gastos por um período de oito anos. O documento consigna informações sobre a base conceitual e sistema tributário de referência, estimativas e projeção fiscal dos gastos tributários, descrição detalhada dos elementos constitutivos e essenciais de cada tipo de gasto, com estimativa de custo e apresentação de relatório de avaliação sobre um gasto tributário selecionado.

Em relação aos Estados Unidos, as estimativas dos gastos tributários, que compõem o orçamento são realizadas com base em dois métodos básicos: perda de receita *ex ante* e gasto equivalente. O propósito deste último é criar uma base de comparação entre os gastos tributários (indiretos) e os gastos diretos, a exemplo das transferências registradas no orçamento público.

O método do gasto equivalente foi utilizado pelo Tesouro Americano no período de 1981 a 2006. Esse método estabelece uma base de informações que torna as estimativas de gastos tributários comparáveis com as estimativas de gastos diretos correlatos. Nesse sentido,

⁴⁷ A Alemanha foi o primeiro país a organizar uma lista compreensiva dos gastos tributários. Em 1967, foi definido em lei a obrigatoriedade de elaboração de relatórios bianuais sobre subsídios tributários e diretos.

⁴⁸ Vide, e.g., 27th Subsidy Report 2017–2020, Federal Ministry of Finance, Berlin, November 2019, disponível em: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2020-03-03-27subsidy-report.pdf?__blob=publicationFile&v=4 Acesso em 20 de agosto de 2020.

⁴⁹ Ver: *Report on Federal Tax Expenditures Concepts Estimates and Evaluations*, 2018. Disponível em: https://www.canadiancharitylaw.ca/uploads/Report_on_Federal_Tax_Expenditures_Concepts_Estimates_and_Evaluations_from_Finance_Canada_2018.pdf Acesso em 20 de agosto de 2020.

o método do gasto equivalente contribui para a realização de análises de custo-benefício dos próprios gastos tributários⁵⁰. A partir de 2007⁵¹, a administração suspendeu as estimativas do gasto equivalente, sob a alegação de que os valores eram frequentemente similares aos dos gastos tributários normais. Ademais, quando diferiam, os critérios para aplicação dos conceitos eram frequentemente associados a juízo de valor e, portanto, com pouca consistência intertemporal entre os itens de gasto.

Em 2010, os EUA aprovaram a norma intitulada *Government Performance and Results Act (GPRA) Modernization Act (GPRAMA)*⁵², que estabeleceu diretrizes para promover uma abordagem integrada e transversal, voltada à geração de resultados e melhoria do desempenho da ação governamental, incluindo os gastos tributários⁵³.

A norma estipula que os gastos tributários devem ser incluídos na série de ações implementadas pelas agências governamentais e que contribuem para o cumprimento de metas transversais. Essa estrutura normativa reúne elementos em prol da priorização de políticas e no processo de escolha pública, considerando-se as pressões fiscais inerentes à formulação de políticas e à gestão pública.

A experiência da Coreia do Sul⁵⁴ é comumente referenciada, em termos da transparência e da definição de regra fiscal que define limite para os gastos tributários. Com efeito, desde 2008, o governo coreano adota uma estrutura bem definida para o processo de gastos tributários. Assim, após a divulgação do plano de gestão dos gastos tributários, elaborado pelo Ministério da Economia e Finanças até 31 de março, os Ministérios Setoriais apresentam recomendações para as renúncias fiscais, incluindo seus objetivos, efeitos esperados da política, estimativas de receitas por ano e informações estatísticas relacionadas. Se o custo estimado do programa de receita tributária for superior a US \$ 30 milhões, o pedido estará sujeito a uma avaliação de pré-viabilidade pelo Ministério da Economia e Finanças. Por fim, o Ministério da Economia e Finanças submete à Assembleia Nacional os resultados da avaliação de pré-viabilidade com alteração da lei fiscal.

⁵⁰ Para maiores detalhes, vide: "Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984-1988. Congress of the United States Congressional Budget Office".

⁵¹ Vide, a propósito, "Analytical Perspectives, Budget of The United States Government, Fiscal Year 2017", disponível em: < <https://www.whitehouse.gov/sites/default/files/omb/budget/fy2017/assets/spec.pdf> > Acesso em 22 de agosto de 2020.

⁵² Vide maiores detalhes disponíveis em: < <http://xml.fido.gov/stratml/references/PL111-532StratML.htm> > Acesso em 22 de agosto de 2020.

⁵³ Ver: *Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*, United States Accountability Office, November, 29th, 2012. Disponível em: < <https://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf> > Acesso em 22 de agosto de 2020.

⁵⁴ Conforme *Technical Note- Mechanisms and Incentives for the Adoption of Evaluation of Policies and Programs to improve the efficiency of public expenditure*, Banco Mundial, Mimeo, 2018.

Em complemento, após a análise de pré-viabilidade para cada nova política de gastos tributários, com custo estimado em valor acima de US \$ 30 milhões, a medida proposta subordina-se a nova análise, com base em cinco critérios: (i) Relevância da Política; (ii) Análise de custo-benefício, tratando de possíveis mudanças comportamentais em decorrência dos gastos tributários, da perda de receita e custos administrativos do gasto tributário; (iii) Análise do Patrimônio Líquido, estimando os potenciais efeitos redistributivos e de transbordamento da despesa tributária; (iv) Análise sumária baseada em *Analytic Hierarchy Process* (AHP); e (v) Recomendações de política.

A França apresenta um significativo rol de políticas financiadas por gastos tributários. Em 2015, foram registrados 420 itens integrantes dessa modalidade de gasto público, destacando-se o fato de que 30% são créditos tributários. Com referência ao processo de avaliação desses gastos, há uma clara evolução das diretrizes pertinentes ao aprimoramento dos gastos tributários. Assim, em 1980, o governo estabeleceu a avaliação dos gastos tributários, em anexo ao orçamento (*Voies et Moyens Tome*). Desde 2001, cada programa orçamentário inclui uma avaliação do gasto tributário associado. De 2009-2013, cada novo gasto tributário deve ser avaliado em 3 anos. A partir de 2010, alguns gastos tributários passaram a ter tratamento de gastos diretos no sistema contábil. Desde 2014, os gastos tributários e os gastos com créditos tributários, como maior modalidade desses gastos, devem observar limite específico anual.

Um importante arranjo institucional adotado na França, desde 2013, refere-se à organização de encontros anuais entre a diretoria de orçamento e os ministros de linha, com vistas a realizar discussões técnicas e exame especializado de gastos transversais de cada gasto tributário; e desde 2014 são organizadas conferências conjuntas dos responsáveis pelo orçamento e pela administração tributária; e desde 2015, foco específico em pequenos gastos tributários e receitas vinculadas. Esse arranjo sugere a coordenação próxima entre órgãos do Ministério das Finanças (Tesouro, orçamento e área tributária), com vistas a aprimorar as políticas financiadas por gastos tributários.

O relatório de gastos tributários da França (*Voies et Moyens Tome 2*) contempla: descrição de gastos criados e suprimidos; análise dos dez maiores gastos; para cada gasto tributário: número de beneficiários e estimativa de custo, para o exercício precedente, corrente e subsequente, e estrutura tributária de referência para cada tributo. Em adição, o plano anual

de performance estabelece que o orçamento deverá incluir uma avaliação do gasto tributário associado a cada programa orçamentário. Somam-se a estas ações, o registro na contabilidade do governo central, com foco específico nos gastos tributários, por tributo.

4.2 – União Europeia

Na União Europeia⁵⁵, a maioria dos países-membros elabora relatório de gastos tributários com regularidade. Todavia, existem diversas assimetrias na apuração e divulgação desses gastos, o que torna a análise agregada fragmentada e sem a devida transparência.

A análise de impacto econômico dos gastos tributários, no âmbito da União Europeia, pressupõe a utilização de critérios metodológicos que possam atestar a eficiência microeconômica das políticas e a adequação dessas diretrizes aos objetivos estratégicos e sociais. Além disso, outro critério adotado trata da associação dos gastos tributários ao eficiente manejo da política fiscal, o que pode incluir medidas voltadas à simplificação e estabilidade do sistema tributário, com evidentes ganhos em termos de transparência e responsabilização.

Com referência à composição da base tributária utilizada para efetivar os gastos tributários, constata-se que as renúncias associadas ao imposto de renda pessoal excedem o imposto de renda das empresas, à exceção da Holanda e Dinamarca. Em adição, constata-se que os gastos tributários com o imposto de renda pessoal têm apresentado um patamar superior aos gastos no âmbito do imposto de renda das empresas e do IVA, que se mantêm estáveis ou em ligeira ascensão.

Na última década, diversos países da União Europeia têm utilizado os gastos tributários como instrumentos para promover maior redistribuição de renda, bem como para fomentar investimentos e, assim, o emprego e o crescimento econômico. Todavia, no período recente, tem-se observado pressões no sentido de moderação no crescimento dos gastos tributários. Trata-se, a propósito, de diretriz que mantém consonância com os postulados da governança fiscal que, em essência, refere-se a regras, regulamentos e procedimentos que influenciam a forma como a política orçamentária é planejada, aprovada, implementada, monitorada e avaliada. Nesse contexto, a governança fiscal tem como principais objetivos: (i) promover a

⁵⁵ Ver, a propósito, European Economy, *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States, Occasional Papers 207*, Dezembro de 2014. Disponível em: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf> Acesso em 20 de setembro de 2020.

solidez do orçamento, em especial mitigar a tendência de déficit nas contas públicas, o que induz a desequilíbrios orçamentários e crescimento da dívida pública; (ii) reduzir a tendência cíclica da política fiscal; e (iii) melhorar a eficiência dos gastos públicos.

4.3 – América Latina e Caribe

Na América Latina e Caribe, diversos países já adotam práticas sistematizadas de apuração e publicização dos gastos tributários. À luz dos códigos de boas práticas de transparência da gestão fiscal, elaborados e divulgados pelo FMI e OCDE, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT mantém constante interação técnica com as administrações tributárias de diversos países, com o intuito de contribuir para o aprimoramento dos gastos tributários, mediante harmonização de estatísticas e disseminação de Código peculiar de boas práticas⁵⁶. As ações desenvolvidas contribuem para o aprimoramento dos relatórios desses gastos, periodicamente divulgados e, assim, para a promoção da transparência, controle social e maior efetividade dessa modalidade de ação governamental.

Uma análise comparativa relevante refere-se à participação dos gastos tributários no PIB dos países membros do CIAT, ressalvadas as especificidades dos respectivos sistemas tributários. Em particular, no que se refere à América Latina e Caribe, constata-se que o financiamento de políticas públicas, por intermédio de gastos tributários, atingiu uma média de, aproximadamente, 4% do PIB, no período sob análise (Quadro III).

⁵⁶ CIAT (2011). Disponível em:

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2011_ebook_handbook_tax_expenditure.pdf Acesso em 22 de agosto de 2020.

Quadro III – Gastos tributários em % PIB – Países membros do CIAT

País	Ano de registro (t)	t-1	t-2	t
Argentina	2017	2,6	2,7	3,0
Bolívia	2013	1,0	1,3	1,3
Brasil	2016	4,5	4,5	4,2
Canadá	2018	6,2	6,2	6,3
Chile	2018	3,4	3,4	3,0
Colômbia	2018	8,2	8,0	8,0
Costa Rica	2016	5,0	4,9	5,3
Equador	2017	4,7	4,6	4,7
El Salvador	2017	3,8	3,7	3,5
Espanha	2018	3,1	2,7	2,9
EUA	2018	7,6	7,6	6,7
França	2018	3,9	4,1	4,2
Guatemala	2016	2,5	2,5	2,3
Honduras	2017	6,6	6,9	6,8
Índia	2018	2,1	1,8	1,6
Itália	2018	3,2	3,1	3,0
Jamaica	2016	4,4	4,4	3,6
Marrocos	2018	3,2	2,7	2,6
México	2018	3,3	3,7	3,7
Nicarágua	2013	4,6	5,0	5,4
Panamá	2016	4,2	4,1	3,5
Paraguai	2016	1,5	1,3	1,3
Peru	2017	2,3	2,1	2,2
Portugal	2018	5,9	6,7	6,5
República Dominicana	2018	6,5	6,1	5,9
Uruguai	2017	6,5	6,4	6,4
Média global		4,3	4,2	4,2
Média AL e Caribe (LAC)		4,2	4,2	4,1
América do Norte e países selecionados da Europa		5,0	5,1	4,9

Fonte: CIAT – WP nº 6/2019, pp.32

O exame das informações de gastos tributários nos países da América Latina e do Caribe mostra que alguns adotaram políticas fiscais ativas no triênio, que resultaram em participação relevante no PIB, superior à média da região. Destaca-se, nesse sentido, a Colômbia, com um patamar de gastos bem superior aos demais, em torno de 8% do PIB. No grupo subsequente, cabe mencionar Honduras, com uma média de gastos tributários de 6,8% do PIB, próximo do Uruguai, com 6,5%. Um terceiro grupo de países é constituído por Costa Rica, Brasil, Equador, Panamá e Jamaica, com gastos em torno de 4,0-5,0% do PIB no período. Gastos tributários em

torno de 3,0-3,5% do PIB foram registrados no Chile, El Salvador e México. Argentina e Marrocos computaram média de gastos de 2,7% do PIB. No patamar mínimo de gastos tributários reportados, destacam-se o Paraguai, com 1,3% e a Bolívia, 1,2% do PIB.

Com referência aos países da América do Norte e países selecionados da Europa, a média de gastos tributários do período atingiu 5,0% do PIB. Nesse contexto, o maior patamar de gastos tributários foi registrado pelos Estados Unidos, com média de 7,3%, seguido por Canadá e Portugal, em torno de 6,2% do PIB. A França registrou média de gastos tributários equivalentes a 4% do PIB no período. Espanha e Itália mantiveram gastos em torno de 3,0% do PIB. Há que se ressaltar o percentual de gastos tributários da Índia, em torno de 1,3%, que revela menor utilização desses instrumentos de financiamento para implementação de políticas públicas no País.

Um traço peculiar do regime de gastos tributários dos países desenvolvidos é a utilização de exceções ao sistema de referência do Imposto de Renda. Contrariamente, nos países da América Latina, é usual, como instrumento dominante do regime excepcional de tributação, a utilização de impostos sobre o consumo, que compõem a base relevante de tributação indireta nesses países.

Com referência à crescente utilização dos gastos tributários, como instrumento de política tributária diferenciada para a implementação de políticas econômicas e sociais, é importante lembrar que diversos países da América Latina adotaram medidas de consolidação fiscal após 2014, que inclui a reversão dessa trajetória no rol de diretrizes de política fiscal. No Brasil, é importante mencionar a conjugação de esforços para reverter a trajetória de crescimento acentuado dos gastos tributários, diante da implementação de um limite para os gastos diretos⁵⁷ e da necessidade de adoção de medidas para reduzir o déficit primário e promover a sustentabilidade intertemporal da dívida pública.

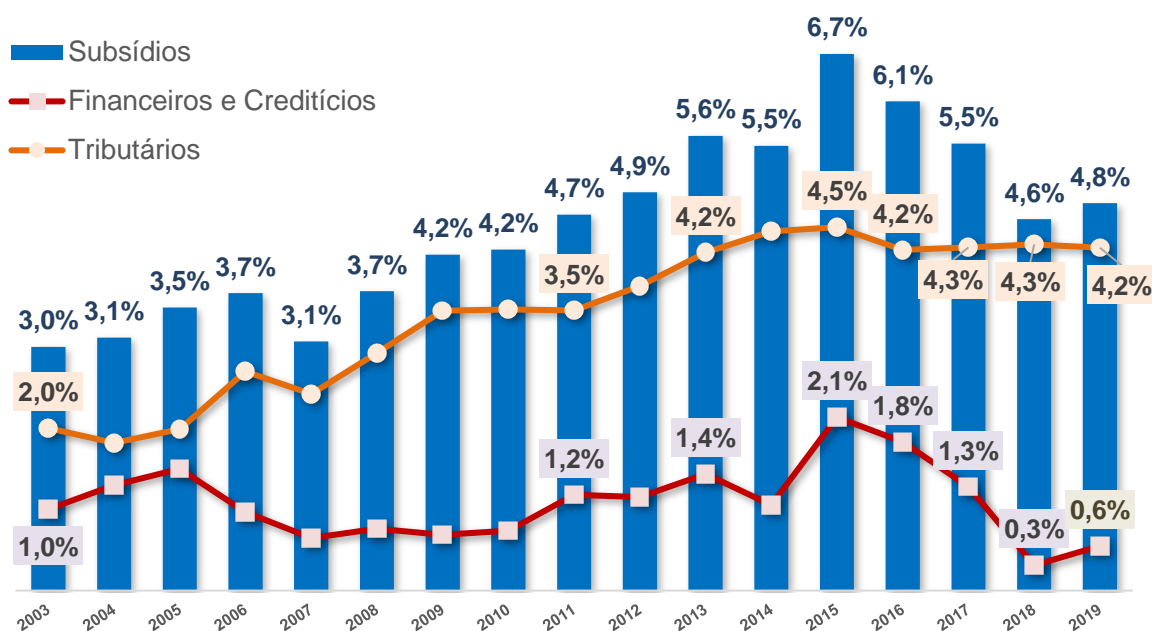
5 – Evolução dos gastos indiretos da União no período 2003-2019

Os gastos indiretos da União, como instrumento relevante na estrutura de financiamento de políticas públicas implementadas pela União, apresentaram trajetória crescente no período de 2003 a 2015⁵⁸. De fato, é possível constatar, a partir do gráfico I, a crescente utilização desses

⁵⁷ Nos termos da EC 19/2016.

⁵⁸ As informações dos gastos indiretos da União, segmentados em gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União, são objeto de relatórios específicos elaborados e divulgado pelo Governo Federal sob a denominação de Orçamento de

gastos para pautar diretrizes de política econômica e social. Desta forma, o rol de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União foram equivalentes a 3% do PIB em 2003 e ampliaram consideravelmente no período, até alcançar o patamar de 6,7% do PIB, em 2015. Destaca-se, nesse contexto, a ampliação acentuada dos gastos tributários, que evoluíram no período de 2,0% do PIB (em 2003) para 4,5% do PIB (em 2015), enquanto os benefícios creditícios registraram 1% do PIB e praticamente duplicaram até 2015, com gastos equivalentes a 2,1% do PIB.



Fonte: 4º Orçamento de Subsídios da União – ME/SECAP

No período subsequente, a partir de 2016, há uma clara reversão dessa trajetória, em virtude da reorientação estratégica da política fiscal para essa modalidade de gastos. Desta forma, os gastos indiretos da União atingiram 2,8%, em 2019, segmentados em 4,2% do PIB,

Subsídios da União (OSU), conforme referência apresentada no capítulo I deste trabalho. Diversas informações contidas nestes relatórios fundamentam os registros sintéticos desta seção. A 1ª, 2ª e 3ª edição estão disponíveis em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao>> Acesso em 24 de agosto de 2020. A 4ª edição do OSU, com base de dados atualizada até 2019, está disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/gastos-com-subsidios/osu/4o-orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-julho-de-2020/view>> Acesso em 22 de agosto de 2020.

pertinentes aos gastos tributários e 0,6% referenciados aos benefícios creditícios e financeiros da União.

No que concerne à evolução dos gastos tributários, observa-se que as regras excepcionais de tributação conformaram políticas claramente priorizadas no âmbito da orientação estratégica de governo, cabendo mencionar: a Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior - PITCE (lançada em 31 de março de 2004); da Política de Desenvolvimento Produtivo – PDP⁵⁹ (instituída em 2008); e o Plano Brasil Maior (PBM), que estabeleceu medidas de estímulos à inovação, à produção nacional e ao aumento da competitividade da indústria brasileira. No âmbito do PBM, foi conferida ênfase à política de desoneração da folha de pagamentos⁶⁰, que autorizou a redução a zero da alíquota da contribuição patronal à previdência social para setores específicos e, paralelamente, criou a contribuição substitutiva, incidente sobre o faturamento, para assegurar o devido ressarcimento de perdas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social. Essa política foi justificada, principalmente, como mecanismo de incentivo à formalização laboral e ao aumento da competitividade da economia brasileira.

No rol de políticas implementadas no período em referência, os gastos tributários mais expressivos foram associados aos seguintes arcações excepcionais ao sistema tributário de referência: regime tributário do Simples Nacional, à Zona Franca de Manaus, às Entidades sem Fins Lucrativos - isentas/imunes; aos Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF); à Agricultura e Agroindústria; e às Deduções Rendimentos Tributáveis - Saúde e Educação, da base do IRPF.

Ressalte-se que, após atingir o patamar de 4,5% do PIB, em 2015, os gastos tributários apresentaram reversão dessa tendência, porém de forma moderada, razão pela qual têm-se mantido relativamente estáveis, com gastos equivalentes a 4,2%, em 2019. Esse quadro sugere dificuldades evidentes para alteração de políticas pautadas por gastos tributários, em virtude da sedimentação de práticas e organização de interesses em prol da manutenção das ações já implementadas, ainda que sem a aferição do retorno à sociedade. Ademais, a implementação do novo regime fiscal, a partir de 2016, estabeleceu limite/teto⁶¹ para os gastos diretos e, por

⁵⁹ A PDP contemplou os seguintes gastos tributários, atinentes aos seguintes tributos: CSLL; PIS e Cofins; IOF; IRPJ; e CSLL.

⁶⁰ A Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011 estabeleceu a desoneração tributária da Contribuição Patronal à Previdência Social e contemplou, na formulação inicial, três setores: Couro e Calçados, Confecções; Tecnologia da Informação e Comunicação. Após sucessivas alterações, essa política se tornou permanente e atingiu 56 setores. A partir de 2014, face à relevância desses gastos, a política foi revisada, com a redução dos setores beneficiados e dos correlatos gastos tributários.

⁶¹ Vide NR 9.

consequente, ensejou condições para maiores pressões para manutenção e/ou ampliação dos gastos tributários, como forma complementar de financiamento de políticas públicas.

Com referência à alocação regional dos gastos tributários, nos termos previstos no Artigo 167, § 6º da CF/88, a tabela I, referente às informações do biênio 2018-2019⁶², mostra a efetiva concentração desses gastos na Região Sudeste (50% do total), em virtude da aglomeração de diversas matrizes empresariais, segmentos de atividade econômica e correlata arrecadação na região. Os gastos remanescentes são segmentados da seguinte forma: no Sul (15,4%), no Nordeste (13,3%), no Centro-Oeste (10,8%) e no Norte (10,8%). As informações pertinentes à evolução desses gastos no biênio 2018-2019 demonstram relativa estabilidade na participação individual no cômputo total de gastos tributários.

Tabela I – Gastos Tributários por regiões – 2018-2019

	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
R\$ bilhões em 2018	31,7	40,5	33,3	145,1	45,0	295,6
R\$ bilhões em 2019	33,3	41,0	33,4	153,2	47,6	308,4
Variação R\$ bilhões	1,5	0,5	0,0	8,1	2,6	12,8
Variação 2019/2018	4,8%	1,3%	0,1%	5,6%	5,7%	4,3%
Participação 2018	10,7%	13,7%	11,3%	49,1%	15,2%	100,0%
Participação 2019	10,8%	13,3%	10,8%	49,7%	15,4%	100,0%

Fonte: 4º Orçamento de Subsídios da União – ME/SECAP

No que concerne à trajetória dos benefícios creditícios e financeiros, observa-se que essa categoria de gastos indiretos ou subsídios da União também foi pautada por significativo crescimento. Em princípio, constata-se que no período de 2003 e 2009 o total de benefícios financeiros e creditícios recuou de 1,0% para 0,7% do PIB. No entanto, a partir de 2010, esses gastos registraram uma trajetória de expressivo crescimento, até alcançar um montante de gastos equivalentes a 1,8% do PIB em 2016. Nesse cenário, destaca-se a taxa de crescimento dos subsídios implícitos *vis-à-vis* aos denominados subsídios explícitos, constantes do OGU. Com efeito, o total dos benefícios financeiros (subsídios explícitos) passou de R\$ 12,7 bi, em 2006, para R\$ 35,9 bi, em 2011, notadamente em virtude da implementação do Programa Minha

⁶² Segundo informações divulgadas no 4º Orçamento de Subsídios da União, *op. cit.* NR 9.

Casa Minha Vida (MCMV) e do aumento de dispêndios com o Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS). Sob a modalidade de subsídios implícitos, destacam-se os gastos associados aos Empréstimos da União ao BNDES, FAT, Fundos Constitucionais de Financiamento e Fies. No que concerne aos empréstimos ao BNDES, constata-se uma ampliação expressiva dessa modalidade de subsídios, que perfizeram R\$ 15 bilhões em 2011 e praticamente duplicaram em 4 anos, razão pela qual totalizaram R\$ 29,1 bilhões, em 2016, equivalentes a 0,5% do PIB e 37% do total de subsídios implícitos.

Após 2015, os benefícios creditícios e financeiros apresentaram uma inflexão da trajetória de gastos, reduzindo de 2,1%, em 2015, para 0,3% do PIB, em 2018. Não obstante, no biênio 2018-2019, os benefícios creditícios e financeiros apresentaram moderado crescimento, movimento este, explicado, efetivamente, em virtude de contabilizações e ajustes patrimoniais associados a ocorrências de exercícios anteriores. Destaca-se que, de modo particular, *“evento contábil que afetou a série de subsídios creditícios do FAT em 2018, com repercussões em 2019⁶³”*.

A segmentação dos benefícios creditícios e financeiros, por região, em consonância com a diretriz constitucional derivada do Artigo 167, § 6º, (tabela II), mostra que essa categoria de gastos é associada a políticas com maior espectro de ação na Região Nordeste, responsável por 30% dos gastos totais em 2019, seguida da Região Sudeste, com 23,6%. A análise da dinâmica desses gastos no biênio 2018-19 revela, contudo, perda de participação da Região Nordeste e, contrariamente, ampliação dos gastos alocados à Região Sudeste. De forma análoga, a Região Norte também registrou um recuo na participação nos benefícios em apreço, de 18,1% em 2018, para 14,5%, em 2019. Por outro lado, a Região Sul registrou incremento de gastos no biênio, com participação de 8,8%, em 2018 e 17,5%, em 2019. Alega-se que esse movimento deriva do aumento dos subsídios do FAT, tendo em vista que as políticas contempladas com este subsídio têm maior aplicabilidade na Região Sul *vis-à-vis* às ações assim delineadas para outras regiões do País.

⁶³ 4º Orçamento de Subsídios da União, pg. *op. cit.* NR 9.

Tabela II - Benefícios Financeiros e Creditícios por Região

	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
R\$ bilhões em 2018	3,9	8,6	2,9	4,4	1,9	21,7
R\$ bilhões em 2019	5,8	12,0	5,8	9,4	7,0	40,0
Variação R\$ bilhões	1,9	3,4	2,9	5,1	5,1	18,3
Variação 2019/2018	48,0%	38,9%	101,1%	116,6%	268,1%	84,5%
Participação 2018	18,1%	39,8%	13,2%	20,1%	8,8%	100,0%
Participação 2019	14,5%	30,0%	14,4%	23,6%	17,5%	100,0%

Fonte e elaboração: SECAP.

A abordagem referente à crescente utilização dos gastos indiretos para o financiamento de políticas públicas requer, de forma efetiva, a análise do arcabouço normativo-institucional desses instrumentos *vis-à-vis* aos gastos indiretos e ao cenário da política macroeconômica.

É importante lembrar que, conforme exposto na seção I deste trabalho, os gastos diretos, apresentam rito normativo e institucional já consolidado no âmbito do processo orçamentário-financeiro da União.

Ademais, outra característica relevante da estrutura de gastos diretos, que merecem destaque, refere-se ao significativo rol de vinculações constitucionais e legais a finalidades específicas, o que limita a margem para programação orçamentário-financeira no âmbito do OGU, com vistas ao atendimento das inúmeras prioridades de políticas públicas. Soma-se a esse quadro, a evolução do panorama fiscal do período, destacando-se o fato de que o processo orçamentário foi pautado pela fixação de metas de superávit primário para o setor público até 2015. Todavia, no final de 2014, o Poder Executivo encaminhou proposição ao Congresso Nacional com vistas à alteração da meta superávit primário Governo Central – Tesouro Nacional, Previdência Social e Banco Central, inicialmente estipulada pela LDO como um superávit de R\$ 55,3 bilhões para um déficit de R\$ 119,9 bilhões. A partir de então, o processo orçamentário passou a contemplar metas de déficit primário nas contas da União (com R\$ 139 bilhões para 2019 e R\$ 124,1 bilhões para 2020).

A partir de 2016, foram adotadas alterações na orientação estratégica da política fiscal, com vistas a equacionar o quadro de grave desequilíbrio fiscal, ancorar expectativas de médio e longo prazos e promover o crescimento da economia. Além da adoção do novo regime fiscal, foram propostas reformas com o intuito de somar esforços em prol da melhoria do ambiente de

negócios e induzir a economia à retomada de investimentos necessários à promoção do crescimento econômico.

Releva notar que, no âmbito das discussões técnicas pertinentes à fixação de teto para os gastos públicos diretos, foram postuladas diretrizes para fixar, de forma similar, um teto para os gastos indiretos. Todavia, essa proposição, a despeito de considerada relevância, não foi considerada passível de implementação.

6 – Governança dos gastos indiretos da União: ações antecedentes e perspectivas de aprimoramento da ação governamental

O arcabouço normativo, e a estrutura institucional e processual que pauta o ciclo de políticas públicas requer exame contínuo, com vistas a dotar a gestão fiscal de parâmetros que contribuam para otimizar a ação do setor público. Nesse contexto, impõe-se, a definição objetiva de competências regimentais singulares e correlatos procedimentos técnicos para balizar e aprimorar todas as etapas do ciclo de políticas públicas financiadas por gastos diretos e indiretos da União.

Conforme assinalado nas seções precedentes, o cotejo dos parâmetros normativos, institucionais e processuais dos gastos diretos *vis-à-vis* aos gastos indiretos demonstra significativa assimetria nos parâmetros de liderança, estratégia e controle desses gastos. Com efeito, os *gastos diretos da União* já apresentam rito normativo, institucional e procedimental relativamente consolidado, por meio dos instrumentos de planejamento referenciados, bem como a estrutura de implementação, monitoramento e avaliação. Impõe desafio similar para aprimorar o ciclo de políticas públicas financiados por gastos diretos da União, o que pressupõe, de forma efetiva, o fortalecimento das bases de governança desses gastos. A seção seguinte explicita a acepção de governo adotada no trabalho.

6.1 – Governança pública e governança fiscal

6.1.1 – Governança Pública

O conceito de governança pública⁶⁴ é derivado da base conceitual utilizada para a governança corporativa, conforme inicialmente proposto por Richard Ellis⁶⁵, segundo o cenário da economia americana, para delinear a estrutura de funcionamento da política empresarial. Na acepção da OCDE⁶⁶, a governança corporativa é definida como “*as regras e práticas que regem a relação entre os diretores estatutários e acionistas das empresas, bem como as partes interessadas, como empregados e credores*”.

No que concerne à base conceitual de governança pública, a OCDE⁶⁷ estatui:

“arranjos formais e informais que determinam como as decisões públicas são tomadas e como as ações públicas são realizadas, sob uma perspectiva de manutenção do valor constitucional de um país quando se deparam com problemas e ambiente em mutação”.

O Banco Mundial considera a governança pública como tema relevante para a discussão do papel do Estado no processo de desenvolvimento. Nesse diapasão, o conceito estabelecido em 1992 alude à governança pública como:

“a forma pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais para o desenvolvimento. Nesse contexto, considera-se que a governança apresenta três aspectos distintos: (i) a forma do regime político; (ii) a capacidade dos governos em desenhar, formular, implementar políticas e desempenhar funções; e (iii) o processo pelo qual a autoridade é exercida na administração dos recursos econômicos e sociais de um país para o desenvolvimento”.

Após revisão conceitual, em 1994, a governança pública⁶⁸ foi definida como:

“a elaboração de políticas previsíveis, abertas e objetivas (i.e., processos transparentes); uma burocracia imbuída de ética profissional; um poder executivo de

⁶⁴ A governança pública constituiu tema de grupo de trabalho técnico instituído no âmbito do Ministério da Fazenda e propiciou o exame da literatura especializada sobre o assunto e a realização de diversos trabalhos institucionais pertinente ao escopo de atividades do referido GT. Em consonância com o escopo deste trabalho, que tem como objetivo primordial promover a efetiva implementação de bases técnicas para a governança dos gastos indiretos da União no setor público, os registros apresentados derivam do aprendizado inequívoco propiciado pela relevante interação institucional e técnica sobre o assunto.

⁶⁵ A propósito, ver pesquisas sobre governança corporativa disponível em: < <http://www.ifa-asso.com> > Acesso em 20 de março de 2020.

⁶⁶ OECD, *Principles of Corporate Governance*. Disponível em: < <http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance/> > Acesso em 22 de março de 2020.

⁶⁷ OECD (2020) *Works on Public Governance*. Disponível em: < <http://www.oecd.org/governance/> > Acesso em 22 agosto de 2020.

⁶⁸ *Reforming Public Institutions and Strengthening Governance a World Bank Strategy*, setembro, 2000. Disponível em: < <http://www1.worldbank.org/publicsector/civilservice/Strategy.pdf> > Acesso em 22 de agosto de 2020.

um governo responsável por suas ações; uma sociedade civil forte, participando de assuntos públicos; e todos se comportando sob o domínio da lei”.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) pondera que a governança inclui todos os aspectos atinentes ao governo de um país, contemplando suas políticas econômicas e estruturas regulatórias, bem como a observância às diretrizes legais. A partir do diagnóstico quanto aos efeitos prejudiciais da má governança, o FMI adotou, em 1997, uma política sobre como abordar a governança econômica⁶⁹. Assim, o FMI promove a boa governança em duas áreas principais: (i) gestão dos recursos públicos, por meio de reformas que abrangem as instituições do setor público; e (ii) o desenvolvimento e manutenção de um ambiente econômico e regulatório transparente e estável, propício às atividades do setor privado. Ações em matéria de governança pública, no âmbito do FMI, contemplam atuação coordenada com o Banco Mundial e outras organizações.

Uma importante referência na área de governança pública foi estabelecida pelo *Public Sector Committee (PSC)* da *International Federation of Accountants (IFAC)*⁷⁰. Com o objetivo de contribuir para a boa governança e a responsabilização no âmbito do setor público, o IFAC estabeleceu os princípios da governança pública, quais sejam: a Transparência, a Integridade e a Responsabilidade de prestar contas. As dimensões de governança assim delineadas reportam-se a: Padrões de Comportamento, Estrutura, Processos Organizacionais, Controles e Relatórios Externos.

No Brasil, releva notar a contribuição do Tribunal de Contas da União (TCU)^{71, 72, 73} em prol do aprimoramento e disseminação de padrões de governança no âmbito da administração pública. A propósito, o conceito de governança é considerado como: “*um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle, postos em prática para avaliar, direcionar e*

69 IMF Policy Paper. *The Role of the Fund in Governance Issues*. Disponível em:

<<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2017/08/01/pp080217-the-role-of-the-fund-in-governance-issues-review-of-the-guidance-note>> Acesso em 22 de agosto de 2020.

70 IFAC, *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, International Public Sector, Study 13*, Agosto de 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

71 Ver: 10 Passos para a boa Governança, TCU, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-boa-governanca.htm>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

72 Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, Brasília, 2ª. versão, TCU, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

73 Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, TCU, Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_avaliacao_governanca_politicas_publicas.PDF> Acesso em 30 de agosto de 2020.

monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”.

A abordagem do TCU pressupõe uma série de ações para sedimentar as práticas atinentes à boa governança pública. Nesse contexto, impõe-se a implementação de um sistema de governança que explicita a forma de interação, organização e procedimentos dos diversos atores no âmbito da administração pública. Considera-se, por conseguinte, as estruturas administrativas (instâncias) e o comportamento das pessoas envolvidas, direta ou indiretamente na avaliação, no direcionamento e no monitoramento da organização.

A construção de um conceito de governança, a partir de seus elementos constitutivos essenciais, ou cruciais, pode ser derivada dos registros de B. Guy Peters⁷⁴ que assinala:

“Para construir uma boa governança, pelo menos dois elementos são cruciais. O primeiro é um conjunto de **instituições** que pode moldar a maneira pela qual as decisões são tomadas e fornecer alguma legitimidade para as ações implementadas pelo setor público. Além de fornecer legitimidade, nos melhores casos essas instituições também promovem a eficácia e ajudam a realizar as difíceis tarefas envolvidas na governança. Todas as instituições do setor público são importantes para a boa governança, mas a burocracia pública pode ser especialmente importante. Assim, o segundo elemento crucial para a boa governança são as **pessoas** que trabalham no setor público. A burocracia não apenas realiza o trabalho de implementação de políticas públicas, como também fornece assessoria a líderes políticos e fornece uma memória institucionalizada das políticas e da administração”.

De forma análoga, a importância dos atores governamentais consubstancia a base conceitual em outros estudos e pesquisas sobre governança. Nesse sentido, Cavalcante e Pires (2018)⁷⁵ assinalam:

“(…) consolida-se um entendimento de governança, essencialmente, como um olhar sobre os arranjos institucionais (formais e informais) que organizam e estabilizam as relações entre os diferentes atores envolvidos (...). Esses arranjos, por sua vez, podem e devem ser diversificados e dinâmicos, em função das características dos atores, assim como dos diferentes contextos e legados nos quais se dá a operação das organizações públicas e das políticas que elas conduzem”.

Sob o prisma normativo, cabe mencionar o conceito estipulado pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública

⁷⁴ Guia da Política de Governança Pública, Presidência da República, 2018. Disponível em:

<<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

⁷⁵ Cavalcante, P. e Pires, R. Governança Pública: Construção de Capacidades para a Efetividade da Ação Governamental, Nota Técnica - Número 24, DIEST, IPEA, 2018. Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8581/1/NT_24_Diest_Governan%c3%a7a.pdf> Acesso em 02 de setembro de 2020

federal direta, autárquica e fundacional e, nesse contexto, a ratificação da formulação originalmente proposta pelo TCU.

6.1.2 – Governança Fiscal

O conceito de governança fiscal contempla elementos do conceito de governança pública, porém, com aplicação estrita à gestão fiscal. Para a União Europeia⁷⁶, a governança fiscal ou estrutura fiscal doméstica, pode ser definida como as regras, regulamentos e procedimentos que influenciam o modo como a política orçamentária é planejada, aprovada, executada, monitorada e avaliada. Isso inclui particularmente: (i) regras fiscais numéricas; (ii) instituições fiscais independentes; e (iii) planos orçamentários de médio prazo. Destaca-se como objetivos da governança fiscal: a) alcançar maior solidez na execução orçamentária, em particular no que tange à tendência de déficits e aumento da dívida pública; e b) reduzir a ciclicidade da formulação da política fiscal e promover a melhoria da eficiência dos gastos públicos.

6.2 – Ações institucionais antecedentes

A base conceitual de governança pública, além de estabelecer princípios para promover a boa gestão dos recursos públicos, reúne elementos que sugerem uma perspectiva da endogeneização de boas práticas, com vistas a otimizar a ação das diversas instâncias institucionais que integram o setor público. Cabe destacar, *e.g.*, a definição do IFAC, que contempla: “*Padrões de Comportamento, Estrutura, Processos Organizacionais, Controles e Relatórios Externos*”. De forma similar, a acepção de governança do TCU alude à observância das estruturas administrativas (instâncias), os processos de trabalho, os instrumentos (ferramentas, documentos), o fluxo de informações (processo) e o comportamento das pessoas envolvidas, direta ou indiretamente nas atividades das organizações.

Sob esse prisma, esta seção objetiva apresentar as ações institucionais no âmbito do Governo Federal em prol do aprimoramento dos gastos indiretos da União, sejam aquelas derivadas de competências singulares dos órgãos responsáveis pela gestão das finanças públicas

⁷⁶ Ver *Fiscal Governance in the EU Member States*, disponível em: <https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states_en> Acesso em 30 de setembro de 2020

e/ou mediante a efetiva interação com partes interessadas (*stakeholders*) no ciclo de políticas públicas, que contempla órgãos setoriais, governos subnacionais, atores privados, entre outros.

Ressalte-se que as “renúncias de receitas”, como fonte precípua dos gastos tributários, e os benefícios creditícios e financeiros, sempre foram objeto de particular atenção por parte dos gestores da política fiscal. Nesse contexto, destacam-se as decisões institucionais dos responsáveis pelo manejo e gestão das receitas e despesas públicas, bem como das instâncias responsáveis pelo processo de formulação de política econômica. Igualmente, somam-se a estes, os estudos e pesquisas setoriais no âmbito do Poder Legislativo^{77,78}. Em particular, cabe destacar as ações intertemporais do controle externo, que têm empreendido esforços institucionais contínuos em prol do aumento da transparência, controle, *accountability* e, em síntese, da governança da dos gastos indiretos da União.

Releva notar que, no âmbito do Ministério da Fazenda, à Secretaria de Política Econômica (SPE) foram atribuídas competências atinentes à realização de cálculos dos subsídios implícitos, e consolidar o demonstrativo de benefícios creditícios e financeiros a ser encaminhado para compor o rol de informações complementares do PLOA.

Releva notar que, no âmbito da SPE⁷⁹, foram desenvolvidos esforços institucionais precedentes, com o intuito de consolidar, analisar e prover transparência aos gastos indiretos da União, sob a forma de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União⁸⁰. Registre-se, a propósito, a elaboração dos seguintes trabalhos: (i) Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União – 1999-2000 - SPE (2000); (ii) Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União – 2001 a 2002– SPE (2004); e (iii) Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União – 2001 a 2006 SPE (2007). Os referidos relatórios contemplaram análise do referencial teórico; aspectos metodológicos de cálculo das renúncias e subsídios; análise da experiência internacional; análise da evolução desses gastos e correlatas políticas; ponderações sobre o custo das renúncias e subsídios; análise por objetivo socioeconômico e impacto das renúncias fiscais e subsídios sobre a dívida pública.

Em 2016, foram implementadas alterações nas competências de órgãos singulares do MF e a Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria (SECAP) sucedeu a SPE nas

⁷⁷ Ver, e.g., Pureza, M.E.M (2011).

⁷⁸ Mendes, G. R. (2012)

⁷⁹ Registre-se que os referidos relatórios foram disponibilizados no site da SPE/MF, porém foram suprimidos com a reformulação do conteúdo da página institucional.

⁸⁰ Conforme definidos na seção 3.

atribuições pertinentes aos benefícios creditícios e financeiros. A propósito, no mesmo exercício a, a SECAP procedeu à elaboração de relatórios similares aos da SPE, sob a denominação de Orçamento de Subsídios da União.

Sobre a atividade de monitoramento e exame das ações institucionais pertinentes aos gastos tributários e Subsídios da União, é importante ressaltar a contínua interação técnica do TCU com os órgãos gestores de finanças públicas da União e com os órgãos setoriais em prol da melhoria da transparência, controle e qualidade desses gastos. A propósito, cabe mencionar que o TCU exarou diversos Acórdãos⁸¹ atinentes à melhoria processual, conformação normativa e ações institucionais com vistas a aprimorar o ciclo de políticas públicas financiados por renúncias fiscais e subsídios da União.

Nesse contexto, é importante registrar que as informações pertinentes às renúncias fiscais e subsídios da União são objeto de análise específica no âmbito da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), divulgada anualmente pelo TCU, com ênfase na evolução, alocação regional per capita e adequação ao arcabouço normativo e de gestão fiscal. O acompanhamento intertemporal das renúncias fiscais e subsídios engendrou condições para pautar proposições em prol do aprimoramento dessa modalidade de gastos públicos e políticas correlatas.

Outras iniciativas pertinentes à análise, discussão e disseminação de informações dos gastos tributários foram realizadas em eventos específicos organizados pelo BID/FMI, com apresentações sobre a estrutura desses gastos no Brasil^{82,83}.

A RFB detém atribuições singulares pertinentes à quantificação e elaboração do Demonstrativo de gastos tributários para compor as informações complementares ao PLOA. Assim, coordenou eventos técnicos com diversos órgãos, com ambiente propício para

⁸¹ Cabe citar, e.g., Acórdãos TCU nº 1.205/2014, 2.756/2018 e nº 1.112/2010. Disponíveis em: < <https://portal.tcu.gov.br/inicio/> > Acesso em 12 de setembro de 2020.

⁸² Vide, a propósito, Seminário Internacional sobre Gastos Tributários (2008), com apresentações disponíveis em: <<https://www.joserobertoafonso.com.br/gastos-tributarios-no-brasil-receita-federal/>> Acesso em 12 de setembro de 2020.

⁸³ Vide programação e apresentações do II Seminário Internacional sobre Gastos Tributários: Reduzindo Abusos e Melhorando a Efetividade (2010) em: < <http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/wp-content/uploads/2018/03/Programa-25.pdf> > Acesso em 12 de setembro de 2020.

discussões e aperfeiçoamento de práticas institucionais dos diversos órgãos gestores de políticas públicas financiadas por gastos tributários da União^{84,85,86}.

Em 2014, o TCU realizou auditoria operacional⁸⁷ em onze ministérios setoriais (gestores das principais políticas públicas financiadas por renúncias tributárias) e os órgãos centrais do Poder Executivo Federal, com o objetivo precípua “conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle (...)”. Igualmente, a auditoria buscou “avaliar a capacidade de gestão dos órgãos gestores de renúncia de receitas, por meio do mapeamento de riscos”. A auditoria operacional resultou na edição do Acórdão TCU nº 1.205/2014, que exarou recomendações à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, dentre as quais, cabe destacar:

- “(i) observância de lei específica para a edição proposições normativas que contenham renúncias de receitas tributárias, à luz do disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal;
- (ii) a acuidade na análise de propostas de atos normativos instituidores de renúncias tributárias, para que contemplem prazo de vigência previsto, de forma a garantir revisões periódicas dos benefícios tributários;
- (iii) criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o objetivo de verificar o alcance das finalidades inicialmente postuladas, bem como a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo; e
- (iv) orientação dos Ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou

⁸⁴ Em 2009, foi realizado o I Workshop Gastos Tributários, que propiciou discussões técnicas pertinentes ao panorama dos gastos tributários na América Latina; as perspectivas de controle; e aspectos atinentes às estimativas desses gastos no Brasil. De modo particular, foram apresentadas as experiências de gestores de políticas financiadas por gastos tributários da União, e.g., a Lei de Informática, Simples, Medicamentos, entre outras. As apresentações estão disponíveis em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/i-workshop-de-gastos-tributarios>> Acesso em 12 de setembro de 2020.

⁸⁵ O II Workshop Gastos Tributários foi realizado em 2011. Nesse contexto, foram abordadas as ações institucionais já implementadas, pertinentes à avaliação e controle dos gastos tributários; à integração contábil e padronização de relatórios e, em complemento, análise de políticas específicas pautadas por esses gastos, a exemplo da Lei Rouanet, Prouni, Inovação tecnológica. As apresentações estão disponíveis em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/ii-workshop-de-gastos-tributarios>> Acesso em 12 de setembro de 2020.

⁸⁶ Em 2014, foi realizado o III Workshop Gastos Tributários (2014), com apresentações técnicas pertinentes à medição do gasto tributário da União; perspectivas do controle e avaliação do gasto tributário; Panorama internacional sobre a avaliação de resultados; aspectos econômicos e análises de custo benefício; e exame de políticas selecionadas pelos gestores responsáveis, a exemplo das políticas de gastos tributários para Despesas Médicas, Zona Franca de Manaus; Desoneração da folha e Vale Cultura. As apresentações foram disponibilizadas em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/iii-workshop-de-gastos-tributarios>> Acesso em 14 de setembro de 2020.

⁸⁷ Conforme esclarece o TCU: “Auditoria operacional é o processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública”. Para maiores informações, vide Manual de Auditoria Operacional, disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>> Acesso em 14 de setembro de 2020.

projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, além da organização de evento técnico sobre governança e renúncias tributárias⁸⁸

Em meados de 2016, foi autorizado um processo de reorganização institucional de competências e atribuições regimentais de órgãos singulares do Ministério da Fazenda⁸⁹. Sob o novo ordenamento institucional, as atividades pertinentes aos gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros, contemplaram as seguintes ações institucionais:

(i) Proposição do Modelo de Governança dos Subsídios da União, no âmbito do Projeto de Modernização Integradas do Ministério da Fazenda – PMINF, em meados de 2016. O modelo originalmente formulado contemplou revisão processual de ações institucionais de órgãos singulares do MF que detém competências e atribuições no processo de formulação, análise e avaliação dos gastos indiretos da União, ainda que os postulados para algumas etapas do ciclo tenham sido propostos em bases prospectivas, a exemplo do monitoramento e avaliação;

(ii) Elaboração e divulgação, em base anual, do Orçamento de Subsídios da União^{90,91} – O relatório restabelece os esforços institucionais precedentes da SPE em prol da transparência e publicização à sociedade de informações consolidadas sobre o conjunto de renúncias fiscais e benefícios creditícios e financeiros da União;

(iii) Boletim de Avaliação de Subsídios – Os relatórios mensais com avaliação de políticas públicas selecionadas, com estrutura de financiamento pautada por subsídios da União, têm o objetivo de prover exame sintético sobre o panorama geral das políticas, com análise dos requisitos essenciais (finalidade, prazo de vigência, público-alvo, indicadores, metas, resultados, entre outros) e a verificação de lacunas nesse contexto; e apresentar sugestões técnicas de aprimoramento, quando couber. Trata-se de publicação institucional que contribui

⁸⁸ Ver, a propósito evento intitulado “Seminário Governança e renúncias tributárias”, TCU, 2014. As apresentações estão disponíveis em:

: <<https://portal.tcu.gov.br/agenda/seminario-governanca-e-renuncias-tributarias.htm>> Acesso em 14 de setembro de 2020

⁸⁹ O Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017 estabeleceu o reordenamento de atribuições e competências regimentais dos órgãos singulares do MF. Nesse contexto, a Sefel sucedeu a Secretaria de Acompanhamento Econômico – SEAE, com funções singulares pertinentes à avaliação dos gastos públicos. Posteriormente, o Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019, sancionou nova estrutura regimental para recém-criado Ministério da Economia. Nesse contexto, com a assunção das funções de planejamento governamental, a Sefel passou a ser designada Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria – Secap, com funções específicas para a área de Subsídios da União, notadamente quanto à avaliação de programas do Governo Federal relacionados com a concessão de benefícios financeiros, creditícios e tributários e à realização e coordenação estudos sobre programas e políticas do Governo Federal relacionados com a concessão de subsídios da União.

⁹⁰ Os relatórios pertinentes à 1ª, 2ª e 3ª versão do Orçamento de Subsídios da União estão disponíveis em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao>> Acesso em 16 de setembro de 2020.

⁹¹ *Op. cit.* NR 9.

para prover transparência sobre as políticas assim delineadas e, por conseguinte, contribui para o controle social e análise da efetividade⁹² sobre esses gastos;

(iv) Contribuições técnicas às discussões realizadas pelas instituições integrantes do denominado Centro de Governo⁹³, integrado pela Casa Civil, Ministério do Planejamento, Ministério da Fazenda e Controladoria-Geral da União. O denominado Centro de Governo deriva da seguinte fundamentação conceitual^{94, 95}:

“consideram-se órgãos do Centro de Governo os que provêm apoio direto ao Chefe do Poder Executivo no gerenciamento integrado do governo (*whole-of-government*), incluindo, portanto, os que desempenham funções centrais e governamentais transversais, como planejamento, orçamento, coordenação, monitoramento e comunicação das decisões e resultados das prioridades do governo, mesmo que não estejam dentro do Gabinete do Chefe do Executivo e não sirva a ele exclusivamente”.

Em particular, cabe mencionar as discussões do Centro de Governo pertinentes à análise das recomendações exaradas no âmbito do Acórdão nº 1.205/2014, que estabeleceu recomendações pertinentes ao aprimoramento de ações institucionais associadas à análise de proposições e avaliação de políticas financiadas por gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União;

(v) Contribuições técnicas à elaboração das Guias de Avaliação *ex ante* e *ex post*, que consubstanciam rito pormenorizado para subsidiar o ciclo de políticas públicas, financiadas por gastos diretos e indiretos da União;

(vi) Formulação e apresentação ao Centro de Governo, de proposta de criação do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União - CMAS, incluindo a

⁹² Cabe notar, nesse sentido, os registros do TCU na PCPR 2019, atinentes à relevância dos referidos relatórios mensais, considerando a referência ao Boletim Mensal que trata da 2ª Avaliação da cesta básica (disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/11-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica-1/view>> Acesso em 12 de setembro de 2020. A propósito dos achados da avaliação, atinentes à superioridade de programas de transferência de renda, sob o prisma social e redistributivo, o TCU adotou esses resultados para recomendar ao Poder Executivo Federal a análise de “conveniência e a oportunidade de propor ao Congresso Nacional a revisão da política de desoneração da cesta básica (Lei 10.925/2004), 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”.

⁹³ Registre-se, a propósito, que a constituição do denominado “Centro de Governo”, deriva de aprimoramentos das organização inter-institucional no âmbito do Poder Executivo no que tange à coordenação de ações para otimizar a implementação de boas práticas, maior disciplina, acuidade e zelo na gestão das finanças públicas.

⁹⁴ O Centro de Governo é derivado da base conceitual estabelecida no “Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo”, TCU, 2016, disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/4C/42/24/C2/00C28510D3B260851A2818A8/Referencial%20para%20Avalia_o%20da%20Governan_a%20do%20Centro%20de%20Governo_WEB.pdf> Acesso em 12 de setembro de 2020

⁹⁵ Sobre o Centro de Governo, ver “*The Role of the Center of Government - A Literature Review*”, Inter-American Development Bank, Institutions for Development TECHNICAL NOTE No. IDB-TN-581, setembro de 2013. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/english/document/The-Role-of-the-Center-of-Government-A-Literature-Review.pdf>> Acesso em 12 de setembro de 2020

fundamentação técnica e proposição normativa, para avaliação, discussão e encaminhamento no âmbito do processo legislativo da União. É importante ressaltar que a versão original contemplou a conceituação de subsídios, com vistas a suprir lacuna relevante da base conceitual e considerando-se, sobretudo, o fato de que a acepção peculiar desses mecanismos de financiamento de políticas públicas, aplica-se, *stricto sensu*, no âmbito dos relatórios do Orçamento de Subsídios da União. Após um extenso período de discussões técnicas, em 2018, o CMAS foi aprovado nos termos do Decreto nº 9.588, de 27 de novembro de 2018, com a função precípua de *“monitorar e avaliar, de forma contínua, as políticas públicas financiadas por subsídios da União, principalmente quanto aos seus impactos fiscais e econômicos, de forma a orientar a ação estatal para a geração de valor à sociedade, em consonância com as boas práticas de governança pública”*.

A estrutura normativa do CMAS estabelece as competências, composição e regras de funcionamento, no exercício das atribuições de monitoramento e avaliação dos subsídios da União que lhe foram conferidas. O anexo do Decreto nº 9.588/2018 consigna a especificação individualizada dos gastos tributários, benefícios financeiros e creditícios. No que concerne aos gastos tributários, é possível identificar a política, tributo, legislação, órgão gestor responsável e co-responsável; na especificação dos benefícios creditícios e financeiros, com especificação da modalidade de execução (implícito ou explícito no OGU) e referência a Fundo/Programa ou operação de crédito. De forma similar aos tributários, o demonstrativo apresenta a legislação, órgão gestor responsável e co-responsável desses benefícios.

A instituição do CMAS representa, de fato, aprimoramento institucional relevante no âmbito da gestão das finanças públicas. Trata, de forma inequívoca, de arcabouço normativo e de organização institucional com vistas a pautar a cultura de avaliação dessa modalidade de gastos e suprir importante lacuna quanto à conformação de políticas financiadas por gastos indiretos da União. A avaliação é uma etapa de suma relevância para pautar o diagnóstico das bases da política pública, propor soluções para problemas de implementação e, quando atestada a ineficiência alocativa, pautar a revisão e/ou supressão de determinada política. Impõe-se o desafio ao gestor público de liderar um processo de retroalimentação das avaliações no âmbito do processo orçamentário-financeiro da União. Outro desafio refere-se à adoção de um modelo integrado de governança para esses gastos, que contemple regras processuais endógenas e ações inter-institucionais por parte dos órgãos responsáveis pelo ciclo de políticas públicas

financiadas por gastos indiretos da União, com vistas a sancionar um ciclo virtuoso de aprimoramento desses gastos, em consonância com o interesse público;

(vii) Formulação e apresentação ao Centro de Governo, de proposta de criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – CMAP. Nos termos do Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019, o CMAP Conselho é integrado pelo CMAS, com a recepção dos parâmetros normativos precedentes, e do Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Gastos Diretos - CMAG.

O CMAP tem como objetivos: (i) avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e (ii) monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança. No que concerne aos gastos diretos da União, é importante ressaltar os esforços institucionais precedentes em prol da avaliação dos gastos diretos da União no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. O CMAP⁹⁶, nos moldes anteriormente em vigor, representou iniciativa institucional relevante, em termos dos parâmetros de economicidade e revisão dos recursos alocados a determinadas políticas públicas, *e.g.*, o auxílio-doença. Esses esforços contribuíram para a formulação do arcabouço normativo de revisão das políticas. Apesar das avaliações e da estrutura institucional de revisão dos gastos diretos, impõe-se, igualmente o desafio de proceder à análise criteriosa de gastos derivados da execução orçamentária-financeira no âmbito do OGU e proceder aos ajustes devidos, com vistas a otimizar a alocação dos gastos públicos e promover, em base intertemporal, o bem-estar da sociedade.

(viii) Definição e coordenação da agenda de avaliação anual⁹⁷ no âmbito do CMAS e CMAG e das reuniões desses colegiados. As ações institucionais pressupõem o acompanhamento contínuo dos órgãos responsáveis pelo processo de avaliação, o que requer a efetiva interação técnica para ampliar a sinergia das instituições envolvidas, somar esforços em prol da definição de bases metodológicas, superar desafios na conformação da base de dados e realizar discussões técnicas para pautar relatórios de progresso. No final do processo de

⁹⁶A Portaria Interministerial nº 102, de 7 de abril de 2016, que instituiu o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais - CMAP. Para maiores detalhes, ver norma disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/22668940/do1-2016-04-08-portaria-interministerial-n-102-de-7-de-abril-de-2016-22668893> Acesso em 28 de setembro de 2020.

⁹⁷As informações pertinentes ao processo de avaliação de políticas públicas no âmbito do CMAP e dos Comitês Técnicos, CMAS e CMAG, estão disponíveis em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap>> Acesso em 28 de setembro de 2020.

avaliação, a perspectiva será de maior coesão técnica entre os coordenadores dos Comitês e as equipes de avaliação, o que reúne elementos para otimizar os encaminhamentos no âmbito das sessões de análise e aprovação das avaliações;

(ix) Coordenação do Grupo Técnico (GT) para elaboração do Modelo de Governança dos Subsídios da União, em consonância com proposição original da SEAE, de 2016, e com as recomendações do TCU, postuladas no âmbito do Acórdão nº 2.756/2018⁹⁸. Com efeito, compõe o rol de recomendações, determinações e ciência do referido Acórdão, determinação expressa ao Ministério da Fazenda para implantação de iniciativa considerada relevante com vistas à melhoria de processo do controle e aprimoramento de políticas públicas referenciadas, nos termos do item 9.7:

“9.7. determinar ao Ministério da Fazenda que encaminhe, em cumprimento ao disposto no art. 7º, inciso V, e no art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, no prazo de trinta dias, plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado ‘Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União’, no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF), incluindo cronograma de implementação de cada ação, com destaque para as seguintes ações: elaboração de relatório de subsídios da União, contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros e/ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação”. A propósito, cabe registrar que o aludido GT foi constituído pela Resolução nº 01/2019 do CMAS, conforme registros da 1ª. ata do colegiado⁹⁹.

É importante registrar outras ações institucionais relevantes, que aduzem correlação positiva com o Modelo de Governança dos Subsídios da União, considerando-se as diretrizes estabelecidas em prol da melhoria dos processos institucionais de gestão pública e dos padrões de governança pública. Cabe citar, nesse sentido, o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. O aludido normativo estabelece os princípios e diretrizes da governança pública; institui o Comitê Interministerial de Governança – CIG, Integrado pelos dirigentes do denominado Centro de Governo; dispõe sobre a instituição de Comitês Internos de Governança e de Integridade, com vistas ao objetivo de promover a adoção de medidas e

⁹⁸ O Acórdão TCU nº 2.756/2018 e demais Acórdãos estão disponíveis em: < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/>> Acesso em 18 de setembro de 2020.

⁹⁹ A 1ª. reunião do CMAS ratificou o escopo de ação do colegiado, eminentemente direcionado ao fortalecimento da governança e à avaliação de políticas públicas financiadas por subsídios da União. A propósito registra-se a referência à constituição de grupo técnico para propor o Modelo de Governança dos Subsídios da União. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/atas-e-resolucoes-1/atas/cmas/2019_02_28_ata-da-1a-reuniao-do-comite-de-monitoramento> Acesso em 20 de setembro de 2020.

ações institucionais destinadas à “*prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção*”.

Por sua vez, o Decreto nº 9.191, de 1º de novembro de 2017 - que estabelece as normas e as diretrizes para elaboração, redação, alteração, consolidação e encaminhamento de propostas de atos normativos ao Presidente da República pelos Ministros de Estado -, aduz convergência com os esforços de provisão de adequados parâmetros técnicos para pautar o processo de formulação de políticas públicas financiadas por gastos indiretos. Cabe ressaltar, a propósito, a referência expressa às renúncias de receita da União, na seção que estabelece diretrizes para o encaminhamento e exame de propostas de atos normativos. Nesse contexto, o Artigo 32, inciso V estabelece condicionalidades a serem observadas em proposições que estabeleçam renúncia de receita. O referido comando normativo dispõe sobre a observância de diretrizes normativas que pautam o processo orçamentário-financeiro da União. Há referência expressa à apresentação de exposição justificada pertinente ao atendimento das condições previstas no Artigo 14 da LRF, em proposições que estabeleçam a criação ou a prorrogação de benefícios de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita. Releva notar ainda a importância do Anexo do Decreto 9.191/2017, que apresenta extenso rol de questões a serem analisadas no processo de elaboração de atos normativos no âmbito do Poder Executivo Federal.

Em 2018, cabe mencionar os termos de auditoria de avaliação¹⁰⁰, realizada pela Controladoria-Geral da União no Ministério da Fazenda, pertinente à análise dos subsídios governamentais, ressaltando-se, sobretudo, o cenário de 2017, em que esses gastos atingiram quase R\$ 355 bilhões, equivalentes a 5,4% do PIB. Assim, nos termos propostos, o relatório ressalta que:

“No cenário fiscal atual em que o Estado se encontra, as consequências da política de subsídios governamentais têm que ser revisitadas e equacionadas com os demais objetivos econômicos, de forma a retornar à sociedade em forma de aumento de produtividade. Nesse sentido, é preciso avaliar o arranjo estabelecido pelo Centro de Governo para o gerenciamento estratégico, prevenção de riscos, bem como para a coordenação das políticas instrumentalizadas por meio desses subsídios”.

Como resultado da análise, a CGU observou que, “embora algumas iniciativas tenham sido implementadas em relação à governança dos benefícios financeiros, creditícios e dos

¹⁰⁰ Controladoria-Geral da União – Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO - Secretaria Executiva - Ministério da Fazenda Exercício 2018. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/?colunaOrdenacao=dataPublicacao&direcaoOrdenacao=DESC&tamanhoPagina=15&offset=0&palavraChave=201800733&fixos=#lista> Acesso em 20 de setembro de 2020.

gastos tributários, de fato não há um arranjo adequado no âmbito do MF sob o ponto de vista da estratégia e coordenação”. Ademais, como perspectiva de melhoria processual sobre as políticas em referência, a CGU apresentou as seguintes ponderações:

“Sob o ponto de vista da dimensão coordenação, observou-se ausência de articulação entre as diversas secretarias envolvidas no processo no âmbito do MF, impactando o desenvolvimento de políticas públicas consistentes e alinhadas às prioridades do Governo que podem ser decorrentes da falta de definição de atribuições, competências e atividades a serem desempenhadas nesse contexto”.

Em 2018, o MF e o TCU coordenaram ações institucionais em prol da análise acurada e transparência dos gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros, com a organização de um seminário técnico conjunto intitulado “Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público”¹⁰¹. No evento, foram realizadas apresentações pelos dirigentes máximo do MF e do TCU, bem como pela maioria dos dirigentes de órgãos singulares do MF, o que ensejou condições para a análise dos gastos indiretos com base na percepção técnica de atores públicos responsáveis pelo processo decisório dessas políticas.

Em 2019, com a aprovação do CMAP, sob a nova estrutura organizacional do Ministério da Economia, o prisma da governança e avaliação dos subsídios da União foi ratificado por meio da recepção do arcabouço normativo do CMAS no âmbito do Decreto nº 9.834/2019. Ressalte-se, nesse sentido, a aprovação da agenda de avaliação da política de subsídios pelo CMAS, para o exercício de 2019, que contemplou, entre outras políticas, a Certificação de Entidades Beneficentes da Assistência Social (CEBAS) e a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Outra ação relevante concluída em 2019, refere-se à proposição do Modelo de Governança de Subsídios da União, o que aduz estreita convergência com o aprimoramento das ações institucionais em prol da melhoria das etapas processuais que pautam o ciclo de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, em benefício da sociedade; e ademais, provê efetivo cumprimento à aludida determinação do TCU, nos termos do Acórdão nº 2.756/2018.

Com base no Modelo de Governança dos Subsídios, proposto pelo Poder Executivo e, considerando-se o diagnóstico de que esse modelo deve contemplar os avanços e as lacunas ainda existentes na conformação de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, sobretudo nas etapas de formulação e monitoramento das políticas públicas financiadas por gastos tributários, o TCU exarou o Acórdão nº 1.112/2020, que estatui recomendações ao

¹⁰¹ As apresentações do Seminário estão disponíveis em: <<https://portal.tcu.gov.br/eventos/dialogo-publico/eventos/dialogo-publico-subsidios-da-uniao-e-qualidade-do-gasto-publico.htm>> Acesso em 20 de setembro de 2020

Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, nos termos do item 9.3 e subitens:

“(...) adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão de benefícios fiscais, abrangendo: competências e procedimentos para instituição e ampliação de renúncias tributárias; aperfeiçoamento da organização institucional, com a definição de unidades de coordenação e supervisão, e a identificação e a definição dos papéis dos órgãos essenciais nas etapas de formulação, concessão, monitoramento e avaliação; definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação; estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas; mecanismos de coordenação entre órgãos centrais e setoriais para a gestão de políticas públicas financiadas com renúncias tributárias”.

Os registros apresentados nesta seção demonstram as ações intertemporais de atores e instituições públicas do país em prol da transparência, controle e efetividade dos gastos indiretos da União. No período recente, destacam as ações institucionais com vistas à definição de um modelo de governança para o ciclo de políticas públicas que utilizam essa modalidade de financiamento público. O que se observa não é apenas um esforço isolado de um agente público ou de um determinado órgão singular, mas de um conjunto de atores e instituições públicas que, imbuídos da responsabilidade inerente ao exercício da função pública, somam esforços com vistas a contribuir para a melhoria da prestação de serviços públicos e para o bem-estar da sociedade. A proposição e implementação de um modelo de governança para os gastos indiretos da União adquire particular importância no contexto atual, pautado por restrições fiscais na execução dos gastos diretos, com vistas a reverter o quadro de déficit e assegurar a solidez da dívida pública. Sem prejuízo do mérito das diversas políticas comumente postuladas, com base de financiamento por meio de gastos indiretos, os registros apresentados neste trabalho reforçam a necessidade da instituição dos devidos parâmetros de governança para esses gastos, sob pena de continuidade de lacunas normativas e institucionais anteriormente referenciadas e possível retomada da trajetória prévia a 2015, conforme apresenta na seção 5.

A trajetória de ações institucionais dos gastos indiretos da União, ora evidenciada, ratifica a análise institucionalista de Douglas North^{102,103}. De fato, “Instituições importam”. No contexto institucional do país, que ainda registra assimetrias e lacunas no processo de gestão e

¹⁰² Douglas North compõe o rol de pesquisadores da Nova Economia Institucional (NEI) e foi laureado com o Prêmio Nobel de Economia, em 1993, por suas contribuições à pesquisa sobre o papel das mudanças institucionais na análise da história econômica.

¹⁰³ NORTH, Douglas. Instituições, mudança institucional e desempenho econômico. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

governança dos gastos sob análise, é inequívoco considerar o empenho, zelo e acuidade de diversas instituições em prol da melhoria de processos de trabalho, arranjos institucionais e das ações que conformam o ciclo de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União. A propósito, cabe mencionar apontamentos expostos na abertura do discurso do Prêmio Nobel de Economia, por Douglas North (1993)¹⁰⁴:

“Institutions form the incentive structure of a society and the political and economic institutions, in consequence, are the underlying determinant of economic performance. Time as it relates to economic and societal change is the dimension in which the learning process of human beings shapes the way institutions evolve. That is, the beliefs that individuals, groups, and societies hold which determine choices are a consequence of learning through time – not just the span of an individual’s life or of a generation of a society but the learning embodied in individuals, groups, and societies that is cumulative through time and passed on intergenerationally by the culture of a society”.

O desempenho da economia revela, em boa medida, as expectativas dos agentes quanto à solidez dos fundamentos econômicos e da gestão do setor público na orientação estratégica da política macroeconômica. Nesse contexto, o eficiente manejo da política fiscal, com vistas à promoção do equilíbrio intertemporal da dívida pública reúne elementos de suma importância para pautar expectativas, internalizar investimentos produtivos e engendrar condições para promover o crescimento sustentado da economia. Impõe-se, por conseguinte, a conjugação de esforços em prol da melhoria da eficiência e efetividade dos gastos públicos diretos e indiretos da União.

6.3 – Perspectivas de aprimoramento da governança e da qualidade dos gastos indiretos da União

A abordagem da seção precedente mostra os inequívocos avanços derivados de ações institucionais em prol da melhoria dos padrões de transparência, controle, *accountability* e governança dos gastos públicos indiretos, sob a forma de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União.

Com efeito, a concatenação de ações e sinergia institucional propiciou avanços inequívocos pertinentes às atividades, processos, métodos e ordenação institucional com vistas

¹⁰⁴ Vide: North, Douglas (1993) “*Economic Performance through Time*”. Discurso disponível em: <https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/1993/north/lecture/>

à avaliação de subsídios da União, a partir da criação do CMAS. Trata-se, por conseguinte, de fórum técnico de inequívoca relevância para pautar análise técnica das políticas financiadas por subsídios e, após subordinação ao CMAP, prover elementos para o controle social, à luz dos resultados observados.

Com referência à execução de gastos da União por meio de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros, é notório reconhecer a limitada percepção da sociedade sobre a operacionalização das políticas e programas assim delineados, bem como do custo de oportunidade associado a essa modalidade de atuação governamental, *vis-à-vis* aos demais dispêndios do Orçamento Geral da União – OGU¹⁰⁵.

No que concerne ao controle da sociedade sobre os gastos públicos, Bugarin e Vieira (2003, p. 180)¹⁰⁶ assinala: “Dado o custo de dedicar-se ao controle social, existe uma tendência natural do cidadão no sentido de delegar ao governo o controle da administração pública”. Assim, a partir do diagnóstico dos incentivos da sociedade civil para participar do controle dos gastos públicos, é formulado um modelo principal-agente com vistas a identificar como essa participação pode ser estimulada. A formulação contempla incentivos a partir do Orçamento aprovado. Aprimoramentos do modelo podem ser realizados com a inclusão dos gastos indiretos da União, que não são registrados no Orçamento aprovado, conforme assinalado anteriormente e, assim, reunir elementos para contribuir, igualmente, para a ampliação do controle social de renúncias e subsídios da União.

Ademais, torna-se de suma importância a realização de uma análise crítica sobre essa modalidade de ação governamental. A despeito de constituir instrumento efetivo de financiamento de políticas públicas, no Brasil e em outros países, há alguns prós e contras associados às renúncias e subsídios da União. Especificamente no que tange aos gastos tributários da União, Vjekoslav¹⁰⁷ (2006) apresenta o cotejo de pontos positivos e negativos. Em primeiro lugar, os aspectos positivos seriam dados por: (i) incentivo à participação do setor

¹⁰⁵ Nesse sentido Andrade(2015) ressalta que “Apesar de todas as críticas que podem ser endereçadas aos gastos tributários, eles, ao lado de gastos diretos e dos benefícios creditícios e financeiros, podem e devem concorrer para o atingimento dos objetivos da ordem econômica da República Federativa do Brasil, mas devem passar por um longo e crescente debate, sobretudo em torno de sua governança e análise de resultados, sem desmerecer as dificuldades na busca de dados e metodologias aptas a tal desiderato”. Vide A Política Econômica e a Governança dos Gastos Tributários Indiretos”. Agosto de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos#:~:text=A%20pol%C3%ADtica%20econ%C3%B4mica%20e%20a%20governan%C3%A7a%20dos%20gastos%20tribut%C3%A1rios%20indiretos&text=Gostaria%20de%20iniciar%20a%20minha,de%20pol%C3%ADticas%20econ%C3%B4micas%20dos%20governos>> Acesso em 20 de setembro de 2020.

¹⁰⁶ Bugarin, e Vieira (2003).

¹⁰⁷ Vjekoslav Bratić: *Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice* (2006), p. 123-125. Disponível em: <http://www.ijf.hr/eng/FTP/2006/2/bratic1.pdf> Acesso em 20 de setembro de 2020.

privado em programas sociais e econômicos onde o governo desempenha um papel relevante;

(ii) promover a tomada de decisões por parte da iniciativa privada ao invés do processo decisório pelo setor público; (iii) redução da necessidade de fiscalização/supervisão constante do governo sobre esses gastos. No que concerne aos aspectos negativos dos gastos tributários, são apontados: (i) inefetividade: alguns gastos tributários são contrapostos por disposições tributárias domésticas ou externas. Muitos gastos tributários favorecem um setor em detrimento de outros, assim, podem alterar a lucratividade relativa de projetos e enfraquecer os instrumentos com aplicação mais geral e o sistema tributário tende a tornar-se mais regressivo;

(ii) Inequidade: os gastos tributários modificam o ônus da tributação, o que favorece a inequidade horizontal – pessoas com renda e custos iguais, pagam tributos diferentes; e a inequidade vertical – em que contribuintes com capacidades econômicas diferentes ou desiguais fazem jus aos mesmos benefícios tributários; (iii) esquemas de gastos tributários não reembolsáveis podem beneficiar indistintamente contribuintes que não preenchem todos os critérios de elegibilidade; (iv) erosão da base tributária, considerando que não há limite para o escopo de redução das alíquotas tributárias; (v) gastos tributários representam rubrica em aberto, o que afeta as previsões de receita; (vi) aumenta a complexidade do sistema tributário, aumenta o custo de conformidade e favorece “lobby” e uso do governo para criar renda adicional; (vii) reduz a compreensão da dimensão ou da extensão da atividade governamental; (viii) aumenta a regressividade do sistema e requer controles especiais.

Soma-se à análise de prós e contras dos gastos indiretos, conforme apontado, a necessidade de revisão acurada das lacunas institucionais e processuais já observadas na conformação das políticas assim delineadas, cabendo mencionar:

(a) Ausência de normatização uniforme para o processo de criação de políticas públicas financiadas por subsídios da União. Assim, nos últimos anos, políticas específicas financiadas por Subsídios da União foram implementadas sem observar, por exemplo, a conformação em programas e ações, e sem ordenamento de um modelo lógico, que propiciaria os padrões adequados de monitoramento e avaliação;

(b) Diversas políticas foram instituídas sem os elementos constitutivos essenciais para balizar a correlata implementação, *i.e.*, para viabilizar adequados parâmetros de monitoramento e avaliação, quais sejam: objetivos, metas, indicadores, prazos de vigência e

ausência de órgão gestor da política financiada por Subsídios da União, a despeito de iniciativas pontuais, limitadas à vigência anual, estabelecidas por algumas LDO;

(c) Lacuna atinente à falta de transparência em algumas etapas do ciclo de políticas financiadas por subsídios da União, a exemplo da formação de agenda, formulação, processo decisório e avaliação;

(d) Omissão normativa quanto à avaliação de resultados e possível supressão de políticas com ineficiência alocativa de recursos públicos;

(e) Caráter difuso quanto à identificação de alguns beneficiários das políticas públicas;

(f) Institucionalidade frágil na atuação dos órgãos centrais e setoriais em prol da conformação normativa, institucional e processual de políticas públicas financiadas por Subsídios da União; e

(g) Ausência de gerenciamento de riscos fiscais associados a essas políticas.

A título de ilustração da opacidade desses gastos, torna-se oportuno mencionar as ponderações de Araújo Jr. (2005)¹⁰⁸, pertinentes aos questionamentos que seriam lícitos de subordinação aos gestores públicos por parte dos contribuintes que, efetivamente, conformam as bases para o financiamento dessas políticas:

“(...) algumas perguntas que em outros países os governos são obrigados a responder periodicamente à população são as seguintes: (a) esses programas estão cumprindo seus objetivos originais? (b) os subsídios são realmente indispensáveis? (c) as demais ações governamentais são coerentes com estes programas? (d) nas situações conflitantes, que medidas estão sendo tomadas para superá-las? (e) esses programas geram desequilíbrios em outros segmentos da economia? (f) que providências estão sendo tomadas a este respeito? (g) qual é o impacto desses programas sobre a carga fiscal do país?”

Os questionamentos formulados acima devem ser objeto de análise acurada, para o devido retorno à sociedade sobre o padrão de gastos indiretos e de decisões quanto à orientação estratégica da política econômica e social. Considerados essas e outras questões relevantes, para aprimorar as políticas e programas da União financiados por gastos indiretos da União, e prover os devidos parâmetros de transparência, controle, *accountability*, necessários ao controle social

¹⁰⁸ Araújo Jr. J. T. Renúncias Fiscais e Qualidade do Gasto Público. Valor Econômico, 16/06/2005. Disponível em: <http://www.ecostrat.net/files/Renuncias_Fiscais_e_Qualidade_do_Gasto_Publico.pdf> Acesso em 02 de setembro de 2020.

desses gastos, considera-se, sob o prisma técnico de conveniência e oportunidade, cumpre-nos aduzir as seguintes proposições:

(i) **Edição de lei específica para pautar o ciclo de políticas públicas financiadas por Subsídios da União** – Conforme observado, existe uma forte assimetria entre a parametrização normativa e processual dos gastos diretos *vis-à-vis* aos gastos indiretos da União. O arcabouço normativo de processual que pauta os gastos diretos é relativamente consolidado, com regras claras para pautar as ações plurianuais e o orçamento anual, destacando o escrutínio do Congresso Nacional com vistas a eleger prioridades de políticas públicas para atender às demandas da sociedade. Não há arcabouço similar aos gastos indiretos da União. Impõe-se, por conseguinte, a edição de norma geral para definir os requisitos imprescindíveis e essenciais para essa modalidade de gastos da União, *e.g.*:

- a) definição da base conceitual das modalidades de subsídios;
- b) regras gerais pertinentes a conformação das políticas e programas a partir de um modelo lógico, que propiciará padrões adequados ao monitoramento e à avaliação;
- c) obrigatoriedade de registro normativo quanto a: objetivo(s), meta(s), prazo de vigência, indicador(es), público-alvo; órgão gestor; entre outros, considerados relevantes para fins de transparência e controle;
- d) definição dos parâmetros de governança dos Subsídios da União, com disposições para fundamentar o ciclo de políticas públicas e a definição pormenorizada de ações institucionais que devem pautar cada etapa;
- e) diretrizes pertinentes à elaboração e divulgação do Orçamento de Subsídios da União, bem como dos boletins mensais de avaliação, com vistas a conferir orientação institucional, em base intertemporal, em prol da transparência e evolução desses gastos;
- f) definição de atribuições e competências dos órgãos centrais e setoriais na conformação de políticas financiadas por Subsídios da União;
- g) parametrização da dinâmica de monitoramento;
- h) diretrizes para pautar a avaliação, *ex ante* e *ex post*, com a referência expressa ao CMAS, para assegurar base intertemporal para o processo de avaliação *desses gastos*;
- i) obrigações e contrapartida dos beneficiários dos subsídios;
- j) sanções pelo descumprimento da norma por parte dos beneficiários;

k) definição de regras de controle; e *accountability* dos gestores públicos responsáveis pelo processo decisório de políticas financiadas por gastos indiretos da União, com diretrizes pertinentes à responsabilização em etapa posterior ao exercício da função pública; regras para a supressão de políticas, desde que atestada a ineficiência alocativa de recursos no processo de avaliação;

(ii) Orçamento anual de Subsídios da União - Definir em norma a elaboração do Orçamento de Subsídios da União, com periodicidade anual, para assegurar a continuidade dos esforços em prol da transparência e controle social desses gastos, bem como da equalização de ritos e procedimentos já adotados para os gastos diretos da União;

(iii) Implementação do Modelo de Governança dos Subsídios da União – Os esforços institucionais ratificados no âmbito do Centro de Governo permitiram a elaboração de um modelo, em bases consideradas passíveis de implementação no âmbito do Poder Executivo. Nesse contexto, a definição de parâmetros de liderança, estratégia e controle das políticas financiadas por Subsídios da União devem ser efetivamente implementadas, com vistas a aprimorar processos de trabalhos, o padrão de relacionamento intra e interinstitucional em matéria de Subsídios e conferir maior transparência ao processo decisório;

(iv) Alteração do Código Tributário Nacional (CTN) – regra de sigilo fiscal – Conjuguar esforços em prol da aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 280/2016, de autoria do Poder Executivo, que altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), com vistas a excluir a divulgação de informações pertinentes aos incentivos ou benefícios de natureza tributária, cujo beneficiário seja pessoa jurídica do campo de vedações previstas no Artigo 198. Trata-se de medida eminentemente associada à transparência dos gastos tributários. Seria recomendável a definição de diretrizes similares para propiciar o controle social e transparência quanto aos beneficiários dos subsídios creditícios e financeiros da União. A completa disponibilização de informações pertinentes a esses gastos constitui premissa para fundamentar o processo de avaliação e, assim, o devido embasamento para a realização de análises de resultado e impacto dessas políticas, a serem disseminadas e divulgadas à sociedade;

(v) **Alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal**¹⁰⁹ – Avaliar a conveniência e oportunidade de alteração do Artigo 14 da LRF, para contemplar a inclusão de metas de desempenho e avaliação em quaisquer proposições que criem renúncia de receita, incluindo a possibilidade de extinção do benefício, sob a hipótese de inobservância das regras estipuladas;

(vi) **Análise acurada dos gastos indiretos da União (Subsídios) no âmbito das propostas de Reforma Tributária** – A complexidade do sistema tributário em vigor é comumente apontada como motivação por parte dos contribuintes para a inclusão em algum regime excepcional tributário, com vistas a mitigar o ônus do sistema impositivo de tributos. Dessa forma, o reordenamento do sistema em vigor deve contemplar o arcabouço institucional das renúncias em vigor, e o custo desse sistema para a administração tributária e para a sociedade;

(vii) **Criação de fórum de especialistas em matéria tributária**, de natureza consultiva, integrado por representantes do governo, academia e sociedade civil, com o objetivo de constituir ambiente propício para a realização de discussões técnicas, disseminação de informações técnicas balizadas e construção de diálogo plural sobre os gastos indiretos ou Subsídios da União; análise dos gastos tributários sob o prisma da eficiência, equidade e objetivos da política regional, setorial e social. Incentivo a estados e municípios para provisão de maior transparência, análise da eficiência e efetividade dessas políticas e desestímulo a práticas típicas da guerra fiscal;

(viii) **Criação de fórum de especialistas para discussão permanente dos Subsídios Creditícios e Financeiros da União**, de natureza consultiva, integrado por representantes do governo, academia e sociedade civil, com o objetivo de constituir ambiente propício para a realização de discussões técnicas, disseminação de informações técnicas balizadas e construção de diálogo plural sobre políticas públicas conformadas com base nessa modalidade de financiamento público;

(ix) **Harmonização metodológica** – envidar esforços já iniciados em prol da construção de um referencial mínimo de parâmetros metodológicos em matéria de gastos indiretos da União;

¹⁰⁹ Proposição apresentada por Lima, A.N. Renúncias Fiscais da União, Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, fevereiro de 2017. Pg. 30.

(x) **Discussão da definição de limite/teto para os gastos indiretos da União** – sob uma perspectiva de um cenário fiscal adverso, em virtude do cenário recente, é lícito considerar a adoção de regras similares aos gastos diretos, com vistas a assegurar o firme propósito do setor público em implementar boas práticas de governança e promover a eficiência alocativa desses gastos; e

(xi) **Comunicação e coordenação** – fortalecimento dos canais de comunicação institucional à sociedade sobre as políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, com ampla publicização das políticas e avaliações realizadas no âmbito do CMAS.

7 – Considerações finais

No presente trabalho, abordamos a estrutura de financiamento de políticas públicas da União e o correlato ordenamento jurídico, processual e institucional. Com efeito, restou demonstrada a coexistência de um sistema dual constituído por gastos diretos e gastos indiretos da União.

A análise das normativas e arranjos institucionais que pautam o processo orçamentário-financeiro dos gastos diretos da União, com dotações consignadas no OGU para prover curso à ação programática de políticas públicas, revelou a existência de ordenamento institucional relativamente consolidado, o que não prescinde a implementação de aprimoramentos, segundo avaliações dos responsáveis por esses gastos.

Com referência ao arcabouço normativo-institucional dos gastos indiretos da União, constituídos por gastos tributários, benefícios creditícios e financeiros, observou-se que o ordenamento normativo apresenta lacunas que requerem esforços institucionais para o correto aprimoramento. Trata-se, em verdade, de lacunas pertinentes à ausência de orientação uniforme para formulação de políticas pautadas por essas modalidades de financiamento público. Cabe citar, *e.g.*, assimetrias normativas quanto aos elementos constitutivos e essenciais que devem pautar essas normas, tais como: objetivo(s), meta(s), prazo(s), público-alvo, beneficiário(s) e prazo de vigência.

Outro aspecto relevante refere-se à conformação do ciclo de políticas públicas financiadas por gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União, em virtude de evidentes assimetrias observadas nas etapas que conformam o ciclo de políticas públicas assim delineadas. Para efeito de aprimoramento da transparência, controle, *accountability* e zelo na

gestão pública desses gastos, impõe-se revisão dos papéis institucionais dos órgãos de Centro de Governo, das interações inter-institucionais, do relacionamento com atores públicos e privados e, assim, dos ritos processuais para pautar as políticas públicas financiadas por esses gastos.

É importante registrar que uma fonte relevante de aprimoramento dos gastos indiretos é, primariamente, referenciada à forma de interação desses gastos no âmbito do processo orçamentário da União. Com efeito, é notório reconhecer que existem esforços institucionais relevantes do setor público com vistas à quantificação e publicização da modalidade singular de gastos públicos indiretos. Todavia, as informações desses gastos compõem o rol de informações complementares à Lei Orçamentária Anual e não se subordinam à discussão, análise e escrutínio do Congresso Nacional.

A análise da experiência internacional na execução de gastos indiretos revelou lições relevantes. Cabe mencionar a experiência da Coreia, que apresenta rito processual acurado e define limites para pautar a implementação de políticas públicas por meio de gastos tributários; as diretrizes institucionais dos EUA, com a adoção de uma análise de equivalência de gastos diretos e indiretos, bem como de ordenamento jurídico em prol de uma abordagem integrada e transversal da ação do setor público, voltada à geração de resultados e melhoria do desempenho da ação governamental, incluindo os gastos tributários; e da França, mediante a adoção de arranjo institucional constituído por atores responsáveis pelo ordenamento das despesas e receitas públicas, o que reúne elementos para otimizar a conformação de políticas públicas e aprimorar a ação governamental. Impõe-se esforço similar de análise da experiência internacional na utilização de benefícios creditícios e financeiros para pautar a implementação de políticas públicas.

À luz dos registros apresentados nesse trabalho, é lícito reiterar que a utilização dos gastos indiretos, sob a forma de gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros da União, como modalidade complementar à modalidade convencional de gastos diretos para o financiamento de políticas públicas, requer similar acuidade e zelo por parte do gestor público. Assim, as lacunas processuais e institucionais na gestão desses gastos, ora registradas, tiveram o intuito precípua de contribuir para o aprimoramento da ação do setor público e preconizar a equalização dos ritos normativos, institucionais e processuais já adotados para os gastos diretos no processo de conformação do ciclo de políticas públicas da União.

No que concerne aos parâmetros para a governança pública dos gastos indiretos, os registros expostos no presente trabalho revelam grandes desafios interpostos à ação do gestor público. Nesse contexto, as lacunas identificadas na conformação de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União sugerem a necessidade de um sistema de governança, com o intuito de dotar as políticas assim delineadas com adequados padrões de orientação estratégica, liderança e controle, em benefício da sociedade. O sistema de governança deverá explicitar a forma como os diversos atores se organizam, interagem e procedem para conformar o ciclo de políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União. Contempla, por conseguinte, o devido ordenamento quanto às estruturas administrativas (instâncias), os processos de trabalho, os instrumentos (ferramentas, documentos), o fluxo de informações (processos) e aspectos comportamentais dos agentes envolvidos, direta ou indiretamente, na avaliação, no direcionamento, no monitoramento da organização.

Com base na promoção de adequados padrões de governança para os gastos indiretos da União, foram postulados, a título de aprimoramento dessas políticas, as seguintes diretrizes: (i) Edição de lei específica para pautar o ciclo de políticas públicas financiadas por Subsídios da União; (ii) Definição normativa para a elaboração do Orçamento de Subsídios da União; (iii) Implementação do Modelo de Governança dos Subsídios da União; (iv) alteração do CTN – regra de sigilo fiscal; (v) alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal para contemplar a inclusão de metas de desempenho e avaliação em quaisquer proposições que criem renúncia de receita, incluindo a possibilidade de extinção do benefício, sob a hipótese de inobservância das regras estipuladas; (vi) Análise dos Subsídios da União no âmbito das propostas de Reforma Tributária; (vii) Criação de fórum de especialistas em matéria tributária; (viii) Criação de fórum de especialistas para discussão permanente dos Subsídios Creditícios e Financeiros da União; (ix) Harmonização metodológicas com países da América Latina; (x) Discussão da definição de limite/teto para os gastos indiretos da União; (xi) Fortalecimento de canais de comunicação institucional à sociedade sobre as políticas públicas financiadas por gastos indiretos da União, com ampla publicização das políticas e avaliações realizadas no âmbito do CMAS.

Diante do atual cenário, pautado por ampla discussão quanto à melhoria da produtividade do setor público, é lícito afirmar que a racionalização e melhoria do padrão de gastos indiretos representam um relevante desafio e oportunidade para a gestão pública federal. Nesse sentido, estudos e pesquisas adicionais sobre o assunto poderão contribuir, de forma

inequívoca, com os esforços institucionais pré-existentes, com vistas a aprimorar os diversos parâmetros que fundamentam as políticas financiadas por gastos indiretos da União.

8 – Referências

ALMEIDA, C.R. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal. Revista do Tribunal de Contas da União (TCU), Brasília, V. 31, nº 84, abr/jun 2000.

AMADEO, J. et all. Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União, SPE/MF, dezembro de 2000 (Mimeo)

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. Brasília, 2000. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > Acesso em 10 junho 2009.

_____. Lei 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. Brasília, 2000. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm > Acesso em 10 março de 2020.

BUGARIN, M. et. all. O Controle dos Gastos Públicos no Brasil, Ed. Konrad Adenauer (2003).

CAVALCANTE, P. e PIRES, R. Governança Pública: Construção de Capacidades para a Efetividade da Ação Governamental, Nota Técnica - Número 24, DIEST, IPEA, 2018. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8581/1/NT_24_Diest_Governan%c3%a7a.pdf
> Acesso em 02 de setembro de 2020

CIAT. *Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements. An Iberoamerican experience, Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT, Panamá.* Disponível em:
<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2011_ebook_handbook_tax_expenditure.pdf
> Acesso em 22 de agosto de 2020.

GIACOMONI, J. Orçamento Público. Ed. Atlas, Editora Atlas, 2005.

HOWLETT, M. ; RAMESH, M.; PERL, A. Política Pública: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

IFAC, *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, International Public Sector, Study 13,* agosto de 2001. Disponível em:<
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

IMF Policy Paper. *The Role of the Fund in Governance Issues*, 2017 Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2017/08/01/pp080217-the-role-of-the-fund-in-governance-issues-review-of-the-guidance-note>> Acesso em 22 de agosto de 2020

MOGNATTI, Marcos César de Farias – “**Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União**” - Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal – 2º Semestre 2008. Brasília, DF.

Ministério da Fazenda. Orçamento de Subsídios da União (OSU), 2016. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao>> Acesso em 24 de agosto de 2020.

NORTH, D. Instituições, mudança institucional e desempenho econômico. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

_____. (1993) “*Economic Performance through Time*”. Discurso do Prêmio Nobel de Economia. Disponível em: <<https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/1993/north/lecture/>> Acesso em 20 de setembro de 2020.

VILLELA L.; LEMGRUBER, A.; JORRAT, M.. *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*. IDB Working Paper Series, 2009.

MENDES, G. R. Controle sobre Renúncias de Receitas: quadro atual e oportunidade de aperfeiçoamento, Brasília, 2012. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controles-sobre-renuncias-de-receita.htm>

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União: 2001 a 2006, SPE, 2007 (Mimeo).

_____. Orçamento de Subsídios da União (OSU). Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao> Acesso em 20 de setembro de 2020.

_____. 4ª edição do Orçamento de Subsídios da União (OSU). Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/gastos-com-subsidios/osu/4o-orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-julho-de-2020/view>> Acesso em 22 de agosto de 2020.

MUSGRAVE, R. A. Teoria das finanças públicas. São Paulo: Atlas, 1974.

PIGOU, A.C. *The Economics of Welfare London*: Macmillan, 1920.

OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>> Acesso em 20 de agosto de 2020.

_____. *Principles of Corporate Governance*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance/>> Acesso em 22 de março de 2020.

_____(2020), *Works on Public Governance*. Disponível em: <http://www.oecd.org/governance/>> Acesso em 22 de março de 2020.

PARETO, V. *Manual of political economy*. Variorum edition. Edited by Aldo Montesano, Alberto Zanni, Luigino Bruni, John S. Chipman e Michael McLure, Oxford University Press, 2014 [1906, 1909]

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Guia da Política de Governança Pública, Presidência da República, 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

PUREZA, M.E.M (2011). Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – inconsistências no controle dos gastos tributários, Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, Brasília, 2011. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>

Mendes, G. R. Controle sobre Renúncias de Receitas: quadro atual e oportunidade de aperfeiçoamento, Brasília, 2012. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controles-sobre-renuncias-de-receita.htm>

REZENDE, F. Finanças públicas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RUA, Maria das Graças. Políticas Públicas. Brasília: CAPES: UAB, 2009.

STIGLITZ, J. *The Economics of the Public Sector*. 2ª ed., W.W. Northon & Company, 1988.

SURREY, S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). 10 Passos para a boa Governança, TCU, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-boa-governanca.htm>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

_____. Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, Brasília, 2ª. versão, TCU, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>> Acesso em 30 de agosto de 2020.

_____. Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, TCU, Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_avaliacao_governanca_politicas_publicas.PDF> Acesso em 30 de agosto de 2020.

_____. Acórdãos disponíveis em: < <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia/acordaos/>> Acesso em 20 de setembro de 2020.

_____. Prestação de Contas do Presidente da República - PCPR 2019. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/11-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica-1/view>> Acesso em 20 de setembro de 2020.

_____. “Referencial para Avaliação da Governança do Centro de Governo”, TCU, 2016, disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/4C/42/24/C2/00C28510D3B260851A2818A8/Referencial%20para%20Avaliacao%20da%20Governanca%20do%20Centro%20de%20Governo_WEB.pdf> Acesso em 20 de setembro de 2020.

WORLD BANK. Technical Note - *Mechanisms and Incentives for the Adoption of Evaluation of Policies and Programs to improve the efficiency of public expenditure*, Brasília, 2018, Mimeo.