

Transparência e acesso à informação de dados relativos a incentivos fiscais: desafios históricos e avanços recentes

Transparency and access to information relating to tax incentives: historical challenges and recent advances

Transparencia y acceso a la información relacionada con los incentivos fiscales: desafíos históricos y avances recientes

Eduardo Henrique Lolli

<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v14i25.498>

Resumo: este artigo tem por objetivo apontar os principais desafios e avanços à transparência de informações sobre incentivos fiscais, inclusive em nível de contribuintes beneficiários. Este estudo apresenta caráter preponderantemente teórico, ao se utilizar do método dedutivo, que compreende revisão de bibliografia e de literatura e análise da legislação sobre o tema; mas também envolve parte empírica, desenvolvida com base no método indutivo, referente a coleta¹ e análise de dados sobre a postura de Administrações Tributárias acerca de pedidos de acesso a informação sobre incentivos fiscais pertinentes aos maiores beneficiários dos respectivos entes federados. Trata-se, ainda, de pesquisa de caráter jurídico-descritivo, jurídico-compreensivo e jurídico-exploratório. Confirmando as hipóteses levantadas, os resultados deste estudo apontam que os principais óbices à transparência nessa matéria consistem, de longa data, na falta de metodologia uniforme para o cálculo de renúncia de receitas, notadamente para os entes subnacionais, bem como na interpretação dada pelas Administrações Tributárias de que informações individualizadas em nível de contribuinte sobre incentivos fiscais por ele fruídas são protegidas por sigilo fiscal. As principais conclusões deste estudo, porém, indicam que recentes e importantes avanços constitucionais, legislativos e normativos foram produzidos para assegurar maior transparência em matéria de incentivos fiscais, inclusive com a superação expressa do óbice do sigilo fiscal que impedia maior controle nessa temática.

Palavras-chave: políticas públicas; extrafiscalidade; incentivos fiscais; renúncia de receitas; transparência.

Abstract: this article aims to point out the main challenges and advances in the transparency of information on tax incentives, including at the level of beneficiary taxpayers. This study has a predominantly theoretical character, when using the deductive method, which includes a review of bibliography and literature and analysis of legislation on the subject; but it also involves an empirical part, developed based on the inductive method, referring to the collection and analysis of data on the attitude of Tax Administrations regarding requests for access to information on tax incentives relevant to the largest beneficiaries of the respective federated entities. It is also a juridical-descriptive, juridical-comprehensive and juridical-exploratory research. Confirming

1. Este artigo apresenta resultados parciais de pesquisa em desenvolvimento no Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG (PPGDP-UFG), com fomento deste e das entidades parceiras, sobre o controle de resultados e a análise crítica da adequação constitucional de políticas e programas de incentivo fiscal de ICMS em Goiás. Os resultados aqui apresentados serão consolidados e futuramente apresentados na dissertação final.

the hypotheses raised, the results of this study indicate that the main obstacles to transparency in this matter have long been the lack of a uniform methodology for calculating revenue waivers, especially for subnational entities, as well as the interpretation given by the Administrations Tax authorities that individualized taxpayer-level information on tax incentives enjoyed by the taxpayer is protected by tax secrecy. The main conclusions of this study, however, indicate that recent and important constitutional, legislative and normative advances have been produced to ensure greater transparency in terms of tax incentives, including the express overcoming of the obstacle of tax secrecy that prevented greater control in this issue.

Keywords: public policies; extrafiscality; tax breaks; tax expenditure; transparency.

Resumen: este artículo tiene como objetivo señalar los principales desafíos y avances en la transparencia de la información sobre incentivos fiscales, incluso a nivel de contribuyentes beneficiarios. Este estudio tiene un carácter predominantemente teórico, al utilizar el método deductivo, que incluye una revisión de bibliografía y literatura y análisis de la legislación sobre el tema; pero también involucra una parte empírica, desarrollada con base en el método inductivo, referente a la recolección y análisis de datos sobre la actitud de las Administraciones Tributarias frente a las solicitudes de acceso a la información sobre incentivos fiscales relevantes para los mayores beneficiarios de las respectivas entidades federativas. Es también una investigación jurídico-descriptiva, jurídico-comprehensiva y jurídico-exploratoria. Confirmando las hipótesis planteadas, los resultados de este estudio indican que los principales obstáculos para la transparencia en esta materia han sido durante mucho tiempo la falta de una metodología uniforme para el cálculo de las exenciones de ingresos, especialmente para las entidades subnacionales, así como la interpretación dada por las Administraciones Tributarias. que la información individualizada a nivel de contribuyente sobre los incentivos fiscales que disfruta el contribuyente está protegida por el secreto fiscal. Las principales conclusiones de este estudio, sin embargo, indican que recientes e importantes avances constitucionales, legislativos y normativos se han producido para asegurar una mayor transparencia en materia de incentivos fiscales, incluyendo la superación expresa del obstáculo del secreto fiscal que impedía un mayor control en esta materia.

Palabras clave: políticas públicas; extrafiscalidad; incentivos fiscales; renuncia de ingresos; transparencia.

INTRODUÇÃO

Incentivos fiscais (também denominados de incentivos tributários), de longa data são utilizados pelos governantes como instrumentos de políticas públicas, por meio dos quais se alivia a carga fiscal que incidiria sobre agentes privados visando à concretização de objetivos constitucionalmente relevantes.

Contudo, o grande desafio consiste em saber se e em que medida esse ideal acima descrito realmente se concretiza, ou se os incentivos fiscais acabam tendo como único ou principal efeito mera redução da carga tributária em benefício exclusivo ou preponderante dos agentes privados em detrimento do interesse público na arrecadação de recursos para financiamento de políticas públicas.

Assim, o problema de pesquisa consiste na percepção acerca da falta ou insuficiência de transparência ao cidadão e até mesmo a órgãos de controle acerca de informações e dados sobre incentivos fiscais, o que, em tese, mina o potencial benefício dos incentivos fiscais ante as limitações ao controle (tanto institucional como social) daí decorrentes. Desse modo, esta pesquisa tem por objetivo identificar os principais desafios e avanços em matéria de transparência de dados e informações sobre incentivos fiscais, inclusive em nível de contribuintes individualmente considerados.

As hipóteses ventiladas são: a) os principais óbices à transparência nessa matéria consistem na ausência falta de metodologia uniforme para o cálculo de renúncia de receitas entre os diferentes entes federados, no caso de renúncias praticadas por Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a ne-

gativa de acesso a informações individualizadas em nível de contribuintes sobre incentivos fiscais por ele fruídos por supostamente estarem protegidos por sigilo fiscal; b) no que tange ao óbice do sigilo fiscal, recentes e importantes avanços normativos e legislativos foram produzidos para permitir maior transparência nessa questão. Ambas são confirmadas neste artigo.

Quanto ao gênero de pesquisa (DIAS, GUSTIN e NICÁCIO, 2020, p. 74-76), esta pode ser considerada teórica e empírica. A parte teórica consiste em revisão de bibliografia e de literatura e análise da legislação, a fim de conhecer o estado da arte nessa matéria, a partir do método dedutivo; e a empírica, baseada no método indutivo, na coleta e análise de dados oriundos de pedidos de acesso à informação junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e 2 (duas) Administrações Tributárias estaduais, a fim de saber se órgãos fazendários em geral ainda resistiam em conceder acesso a informações individualizadas sobre contribuintes beneficiários de incentivos fiscais na data da coleta das informações.

Quanto ao tipo de pesquisa (DIAS, GUSTIN e NICÁCIO, 2020, p. 82-85), esta pode ser considerada de caráter jurídico-descritivo (ou jurídico-diagnóstico) e jurídico-compreensivo (ou jurídico-interpretativo) e jurídico-exploratório, na medida em que pretende, descrever os principais desafios em matéria de transparência de incentivos fiscais; verificar se houve avanços a partir da interpretação das principais alterações constitucionais, legais e normativas nessa matéria; e, por fim, provocar o debate e a reflexão e estimular outras pesquisas sobre o tema.

Referidas abordagens se revelam sobremaneira úteis para o presente tema ante a recente publicação de diversas normas nacionais que impactam diretamente essa matéria, em especial o Decreto nº 10.209/2020, o art. 4º, § 4º, da Emenda Constitucional (EC) nº 109/2021 e o art. 45 da Lei Complementar (LC) nº 178/2021, esta última na parte que acrescentou o inciso IV ao art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN).²

Inicialmente, apresentam-se referenciais teóricos sobre políticas públicas, extrafiscalidade, incentivos fiscais e renúncia de receitas tributárias;

após, disserta-se sobre os principais desafios à transparência nessa questão, principalmente de dados individualizados em nível de contribuintes nessa matéria; e, por fim, abordam-se os principais avanços constitucionais, legislativos e normativos com o potencial de ampliar essa transparência tanto aos órgãos de controle como à sociedade em geral.

1. POLÍTICAS PÚBLICAS, EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Pode-se definir política pública como “um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político” (SCHMIDT, 2018, p. 127). Possui 2 (dois) elementos fundamentais, portanto: “intencionalidade pública e resposta a um problema público” (SECCHI, 2014, p. 2).

Assim, por meio das políticas públicas, o Estado oferece respostas a problemas socialmente relevantes e que ostentem caráter público (de interesse de toda a coletividade) ou mesmo coletivo (de interesse de determinado segmento social), ainda que as respostas estatais não sejam capazes de atender a todos nem de trazer soluções adequadas ao problema vislumbrado (SCHMIDT, 2018, p. 123-127).

Na literatura da Ciência Política, uma das principais tipologias desenvolvidas para compreender políticas públicas é o “modelo de processo” (DYE, 2009, p. 106), mais conhecido como “ciclo de políticas públicas”, assim nominado por apresentar as políticas públicas no formato de um verdadeiro ciclo dentro do qual se desenvolve a ação estatal.

Não há consenso na literatura sobre o número nem o nome das etapas desse ciclo, mas para facilitar a compreensão adota-se a perspectiva mais difundida que é a de dividi-lo nas seguintes etapas: a) percepção e definição de problemas; b) formação da agenda decisória; c) formulação de programas e projetos; d) implementação das políticas formuladas; e e) monitoramento e avaliação das ações executadas (SCHMIDT, 2018, p. 131; RAEDER, 2014, p. 128).

Não se deve compreender essas fases como estanques e rigidamente sequenciais cronologicamente, porque “mais importante do que a sequência que o ciclo apresenta é o entendimento de que a política pública é composta por estágios que possuem

2. A Constituição da República e respectivas emendas constitucionais, assim como leis e decretos nacionais e federais, mencionados ao longo deste artigo, encontram-se disponíveis para acesso no portal eletrônico: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>>. Por esse motivo, dispensa-se menção específica nas referências.

características específicas” (RAEDER, 2014, p. 127). Sobre a última etapa, referente ao monitoramento e à avaliação da política, importante destacar:

A avaliação de uma política consiste no escrutínio dos êxitos e das falhas do processo de sua implementação. Ela proporciona retroalimentação (feedback) e pode determinar a continuidade, a mudança ou a cessação da política. Uma avaliação é um julgamento, uma atribuição de valia, de valor. Nunca é neutra ou puramente técnica. Mesmo que seu recorte seja econômico, o modelo avaliativo deve considerar as características gerais do governo, do programa proposto aos eleitores, dos valores que orientam os políticos e gestores, das relações estabelecidas interna e externamente. (SCHMIDT, 2018, p. 137)

Não se ignora, porém, inexistir uma cultura de o poder público avaliar constantemente e em larga escala seus atos e programas para, a partir de estudos consistentes e metodologicamente adequados, orientar o agir administrativo. Contudo, entende-se que a concretização de direitos fundamentais e sociais como saúde, educação, segurança pública e inúmeros outros será tão mais eficaz quanto mais dados e embasamento empírico o Estado, em sentido amplo, tiver acerca de suas próprias ações.

Nesse sentido, pode-se afirmar também que existe um direito fundamental à boa administração pública, isto é, o direito a uma administração pública “eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas” (FREITAS, 2014, p. 21).

Tendo em vista que políticas públicas, que se destina a resolver problemas políticos, reclamam decisões também políticas, estas “[...] demandam informações claras e objetivas, voltadas à elucidação dos fins e valores almejados, tendo em vista instrumentalizar a definição dos objetivos de cada política pública e reforçar seu aspecto de legitimidade” (SILVA, 2012, p. 68).

Interessante notar que essa discussão, antes mais afeta ao campo doutrinário, agora ingressa expressamente no ordenamento jurídico brasileiro por meio da EC nº 109, de 15/03/2021, a qual promove

diversas alterações no texto do corpo permanente da Constituição da República (CRFB) e, também, do respectivo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Uma das modificações no corpo permanente foi a inclusão do § 16 do art. 37 para prever que “Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”. Ainda, incluiu-se o § 16 ao art. 165 para prever que as leis orçamentárias passem a observar “os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição”.

De outro lado, geralmente as políticas públicas, e essa discussão sobre a importância de seu monitoramento e avaliação, são associadas à ideia de despesas estatais, tendo em vista a compreensão de que por meio dos recursos (ou dispêndios) públicos é que são financiadas as políticas públicas; afinal, os direitos custam e custam caro, por isso todos pagam tributos (HOLMES e SUSTEIN, 2019).

Porém, aplica-se também a renúncia de receitas tributárias? Qual a relação desta com as políticas públicas? É nesse ponto que a ideia de extrafiscalidade ganha relevo nessa discussão. A extrafiscalidade consiste basicamente na utilização do instrumento tributário “com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente a excluam”, isto é, o Direito Tributário é posto à serviço, ou como instrumento, da concretização de direitos fundamentais (CORREIA NETO, 2015, p. 93).

O poder público pode atuar no domínio econômico basicamente por direção ou indução, no primeiro caso ao estipular regras e obrigações que, se descumpridas, acarretam sanções aos particulares; e, no segundo, por meio das chamadas normas de “sanção premial” ou indutoras, pelas quais o ente público concede determinada vantagem ou incentivo para os particulares que exerçam as atividades de interesse do próprio Estado (SCHOUERI, 2005). Esse último aspecto pode ser considerado o cerne da extrafiscalidade.

É nesse contexto de extrafiscalidade, por meio de normas tributárias indutoras, que surge a figura dos incentivos fiscais³. Há diferentes modos de se compreender incentivos fiscais, entre concepções mais amplas ou mais estritas. Adota-se, neste estudo, a concepção mais estrita que entende aqueles incentivos como disposições especiais inseridas entre as regras tributárias com a finalidade de favorecer e estimular atividades privadas que se coadunem com o interesse público e que, simultaneamente, impliquem redução da carga fiscal do contribuinte (CORREIA NETO, 2015, p. 131-133).

Entendidos os incentivos fiscais nessa perspectiva, estes se atrelam ao conceito de renúncia de receitas⁴. Nos Estados Unidos da América, desde o final da década de 1960 o aspecto da renúncia de receitas já fora percebido por Stanley S. Surrey, então Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro Americano, que desenvolveu a expressão *tax expenditure* para se referir ao fenômeno (HELLMUTH e SURREY, 1969), melhor desenvolvida em trabalhos posteriores (SURREY, 1973; McDANIEL e SURREY, 1974). Aquela expressão, em tradução livre para o vernáculo, equivaleria a “gastos tributários”, adotada desde 2003 pela SRFB (CORREIA NETO, 2015, p. 150).

No Brasil, até hoje o conceito de renúncia de receitas é objeto de debate entre os estudiosos do Direito Financeiro. O ponto de partida para a compreensão dessa categoria encontra-se no art. 14, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), in verbis:

Art. 14. [...].

[...].

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

[...]. [grifou-se]

O dispositivo supra transcrito arrola uma série de fenômenos tributários que caracterizam renúncia de receita, mas em relação a alguns dos quais o legislador faz questão de agregar adjetivações para que seja considerado como tal. Desse modo, anistias, remissões e créditos presumidos amoldam-se ao conceito de renúncia de receitas sem maiores dificuldades, porém o mesmo não se pode dizer das isenções ou alterações de alíquota ou de base de cálculo.

Oliveira (2015, p. 921), ao cotejar o dispositivo supra transcrito com as Leis de Diretrizes Orçamentárias federais, argumenta que, para constituir renúncia de receitas, o benefício deve resultar em tratamento diferenciado e redução discriminada de tributos, como exceção ao sistema tributário de referência, com alcance da norma restrito a determinado grupo de contribuintes. Assim, medidas tributárias de desoneração ampla, por alcançarem todos os contribuintes, não se confundem com medidas pontuais que implicam tratamento diferenciado a certos grupos, de modo que as exigências do art. 14 da LRF só se aplicariam a essas últimas.

Assim, incentivos fiscais e renúncia de receitas, compreendidos em seu sentido estrito acima mencionado, são como que faces da mesma moeda, que enfatizam aspectos distintos da mesma realidade (CORREIA NETO, 2015): enquanto o primeiro revela o aspecto “positivo” (o incentivo ao contribuinte para uma finalidade de interesse público), o outro apresenta o aspecto “negativo” (a renúncia tributária envolvida).

3. Para os fins deste trabalho, adota-se preferencialmente a expressão “incentivos fiscais”, porém pode ser feita referência a outras expressões similares como “benefícios fiscais” e outras, consoante a perspectiva de Correia Neto (2015, p. 37-38): “[...] utilizaremos, a princípio, indistintamente as expressões “favor fiscal”, “estímulo fiscal”, “alívio fiscal”, “exoneração”, “desoneração”, “incentivo fiscal” e “benefício fiscal, com preferência pelas duas últimas, mais usuais na legislação brasileira. [...] Não se ignora a existência de diferenças, apontadas por parte da doutrina, entre algumas dessas noções. [...] Não lançaremos mão de nenhuma dessas distinções, que nos parecem a priori desprovidas de utilidade imediata no direito brasileiro. Seriam úteis, se a legislação imputasse condições ou efeitos diversos às duas figuras, o que não se vê na prática. Na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões “benefícios” e “incentivos fiscais” são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo algum para o sentido da oração”.

4. Utilizam-se também, como sinônimos de “renúncia de receitas tributárias”, as expressões “renúncia de receita”, “renúncia fiscal” ou simplesmente “renúncia tributária” e outras similares.

Por isso, ao longo deste estudo, quando houver referência à expressão “incentivos fiscais”, deve-se compreender o fenômeno em sentido amplo, isto é, o incentivo e a renúncia de receitas tributárias envolvida.

Os incentivos fiscais possuem aptidão natural para servirem como instrumentos de políticas públicas, porquanto veiculadas por diplomas legislativos, na medida em que se utilizam institutos do Direito Tributário para a realização de objetivos previstos no sistema constitucional e, em geral, contemplados pelos demais ramos do Direito.

Uma das finalidades subjacentes à concessão de incentivos fiscais, notadamente de ICMS, consiste em estimular o desenvolvimento regional, que em tese seria alcançado da seguinte forma: o Estado reduz da carga tributária a empresas que se instalarem e/ou produzirem em seu território e, em troca, “recebe” de volta essa renúncia de receitas em termos de geração de emprego e renda à população, por vezes acompanhado do recolhimento de parcela do tributo que seria devido.

A utilização de incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento é discutida há décadas (DÓRIA, 1977; MONTEIRO, 1975). Contudo, os incentivos fiscais não são uma “carta em branco” dos governos a serem concedidos a seu bel prazer; sujeitam-se a limites e controle, embora tanto a doutrina como as instituições ainda lidem de forma incipiente com essa questão. Podem-se destacar basicamente 2 (duas) espécies de controle, um de caráter jurídico-formal e outro finalístico.

O controle jurídico-formal, ou de conformidade, visa aferir se foram preenchidos os requisitos constitucionais, legais e normativos para concessão e fruição dos incentivos fiscais. Destacam-se, como parâmetros desse controle, as regras previstas no § 6º do art. 150 da CRFB, no art. 14 da LRF – agora também parcialmente incorporado no art. 113 do ADCT – e, no caso específico do ICMS, também do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, além de outras exigências constitucionais, legais e normativas.

Por sua vez, o controle finalístico visa a aferir se o incentivo fiscal concedido está atingindo os resultados almejados (sociais, econômicos, ambientais etc.). Trata-se de análise mais complexa, que se aproxima de um “controle de sucesso” (ASSIS, 2020, p. 230), mormente por não se circunscrever ao domínio exclusivo do Direito e envolver outros campos co-

nexos do saber, notadamente o da Economia. Nessa seara, enfatiza-se a necessidade de aplicação da proporcionalidade como um dos principais parâmetros de controle da norma concessiva de incentivos fiscais (ASSIS, 2020; CARVALHO JUNIOR, 2018; PINHO, 2017b).

Portanto, revela-se fundamental entender os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas que acarretam renúncia de receitas, nos termos do § 1º do art. 14 da LRF, e sujeitam-se aos controles jurídico-formal e finalístico, ainda que continue imenso o desafio de concretizar esse controle no aspecto pragmático.

2. TRANSPARÊNCIA DOS DADOS RELATIVOS A INCENTIVOS FISCAIS: PRINCIPAIS DESAFIOS PARA SUA CONCRETIZAÇÃO

A publicidade constitui princípio constitucional explícito a orientar toda a atividade administrativa (CRFB, art. 37, caput), segundo o qual “os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 51). Uma das vertentes da publicidade consiste na “ação administrativa *ex officio* de divulgação de informações de interesse público” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 51), conhecida como transparência ativa.

Um dos principais marcos em favor da implementação da cultura da transparência administrativa em geral, como direito fundamental que é, consiste na Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação – LAI, que prevê como diretriz a observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 3º, I). Ainda, prevê referida Lei que cabe aos órgãos e entidades do poder público assegurar a gestão transparente da informação, de modo a propiciar amplo acesso a ela e sua divulgação (art. 6º, I), além de divulgar em local de fácil acesso as informações de interesse coletivo ou geral (art. 8º, caput).

A transparência assume maior relevância no contexto das finanças públicas, visto que constitui dever legal a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”, conforme art. 48, § 1º, II, da Lei

Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). A transparência constitui, inclusive, um dos pilares da gestão fiscal responsável (LRF, art. 1º, § 1º).

Registre-se, ainda, a recente Lei nº 14.129/2021, que estabelece princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. Referida Lei prevê como um dos princípios e diretrizes do Governo Digital e da eficiência pública “a transparência na execução dos serviços públicos e o monitoramento da qualidade desses serviços” (art. 3º, IV).

Ainda, referida Lei prevê que na promoção da transparência ativa o poder público deverá observar a publicidade das bases de dados não pessoais como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 29, § 1º, I), em modificação sensível à regra similar prevista no art. 3º, I, da LAI, em face da Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD. Ainda, no intuito de compatibilizar a divulgação das informações de interesse público com a proteção de dados pessoais, o art. 36 da Lei nº 14.129/2021 preceitua que:

Art. 36. Os órgãos gestores de dados poderão disponibilizar em transparência ativa dados de pessoas físicas e jurídicas para fins de pesquisa acadêmica e de monitoramento e de avaliação de políticas públicas, desde que anonimizados antes de sua disponibilização os dados protegidos por sigilo ou com restrição de acesso prevista, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

Independentemente dessas disposições, há também a denominada “transparência passiva”, compreendida como aquela prestada por provocação do cidadão ao formular requerimentos de acesso à informação. O direito de acesso a informações de interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, adquire status ainda mais elevado no ordenamento jurídico, de cláusula pétrea (CRFB, arts. 5º, XXXIII, e 60, § 4º, IV). As leis de acesso à informação, tanto federal como estadual, regulamentam o exercício desse direito (Lei nº 12.527/2011, arts. 10 e seguintes).

Porém, em se tratando de dados e informações pertinentes a incentivos fiscais, vários são os desafios para sua publicização, em especial a ausência de critérios uniformes em âmbito nacional para a estimativa das renúncias de receitas e respectiva di-

vulgação, bem como a interpretação restritiva que as fazendas estaduais – assim como a SRFB – faziam acerca do sigilo fiscal (até pelo menos fevereiro de 2020).

Quanto ao primeiro aspecto, embora possa também haver distorções no âmbito federal, o maior desafio consiste na necessidade de estabelecer critérios minimamente uniformes para o cálculo de renúncia de receitas dos entes subnacionais, de modo a permitir uma comparabilidade mínima entre os diferentes entes federados. Afinal, “no caso brasileiro, as concessões de incentivos via ICMS são extremamente consideráveis, de tal maneira que estatísticas nacionais omitindo esses dados no mínimo dificultam uma análise mais séria do problema” (FI-GUEIREDO e NÓBREGA, 2006, p. 127).

Em estudo sobre a renúncia de receitas de ICMS no Brasil, coordenado por Afonso (2014), já se demonstrava a preocupação com a falta de transparência nessa matéria, notadamente em razão da ausência de padronização mínima quanto à divulgação das informações sobre o tema, de publicação do valor bruto das renúncias nas respectivas peças orçamentárias por parte de alguns Estados-membros, dentre outras questões. O estudo ainda aponta que as 2 (duas) maiores economias do país – os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro – adotavam conceitos e procedimentos diversos para a estimativa da renúncia de receita de ICMS, com prejuízo à comparabilidade entre os diferentes Estados-membros.

Pode-se dizer que até hoje essa realidade persiste, porquanto cada Estado-membro possui sua própria metodologia para o cálculo da respectiva renúncia de receita tributária, de modo que se revela ainda bastante tímido – para não dizer inexistente – o controle acerca dos critérios utilizados em relação ao que poderia ser contabilizado e divulgado nesse tocante com vistas ao atingimento de maior grau de transparência. A própria metodologia de cálculo dos “gastos tributários” pela SRFB não é isenta de críticas (UNAFISCO, 2021).

Em relação ao segundo aspecto mencionado, na interpretação das autoridades fazendárias divulgar dados e informações detalhados sobre incentivos fiscais, principalmente quando pertinentes a determinado contribuinte específico, estaria vedado pelo caput do art. 198 do CTN, que proíbe “a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situ-

ação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

A propósito, pesquisa realizada nos Estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo avaliou como baixo o grau de transparência desses Estados-membros quanto à divulgação, seja em transparência ativa, seja em transparência passiva, de informações referentes a incentivos fiscais (PINHO, 2017a).

Utilizaram-se como instrumentos desse estudo pedidos de acesso à informação encaminhados aos respectivos entes federados, nos respectivos portais de transparência, nos meses de abril e junho de 2016, com detalhes sobre os programas de incentivo e dados individualizados por pessoa jurídica beneficiária.

Um dos argumentos para a negativa de acesso às informações solicitadas foi justamente a incidência da proteção do sigilo fiscal sobre essas informações; outro argumento foi o de que a prestação das informações solicitadas demandaria trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, com base em leis e/ou atos infralegais dos Estados pesquisados que reproduziam o disposto no art. 13, III, do Decreto nº 7.724/2012, que regulamenta a LAI em âmbito federal. Passados quase 4 (quatro) anos da coleta de dados daquela pesquisa, verifica-se que esse cenário ainda não sofreu substancial modificação.

Em pedidos de acesso à informação⁵ realizados em fevereiro de 2020, nos portais de ouvidoria dos Estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, solicitaram-se informações sobre as 10 (dez) empresas que mais receberam incentivos fiscais de ICMS nos respectivos territórios nos anos de 2015 a 2019, com indicação do nome empresarial, CNPJ, valores individualizados por empresa e tipo de benefício fruído.

Porém, em ambos os casos a alegação de sigilo fiscal continuou sendo o fundamento para a negativa de acesso a esses dados individualizados. No caso do Estado do Rio de Janeiro, a negativa foi mantida em 1ª instância recursal administrativa, enquanto no Es-

tado de Minas Gerais em 2ª instância recursal administrativa, após as quais não foram interpostos novos recursos.

Ainda em fevereiro de 2020, em pedido de acesso à informação⁶ solicitaram-se informações à SRFB sobre as 20 (vinte) pessoas jurídicas que mais receberam/fruíram incentivos fiscais do governo federal de 2015 a 2019, com especificação dos respectivos CNPJ, nome/razão social, valores dos incentivos em cada ano desse período, eventuais contrapartidas econômicas e sociais exigidas, relatórios de fiscalização e eventuais decisões homologatórias ou contrárias aos referidos relatórios. Aqui também houve negativa de acesso com base no sigilo fiscal, resposta mantida no recurso em 1ª instância administrativa, após a qual não se interpuseram novos recursos.

Importante registrar, ainda, que não é apenas o cidadão que tem dificuldade de ser atendido em seus pleitos de transparência passiva, como relatado anteriormente, mas inclusive os órgãos de controle. O Relatório Final da CPI dos Incentivos Fiscais realizada pela Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (CPI-IF/ALEGO), aprovado em março de 2020, já apontara essa situação, embora de forma genérica:

10.2. Porém, o mais grave é que nem mesmo órgãos de controle, como TCE/GO, CGE/GO e MPGO, têm obtido acesso a essas informações individualizadas, sob o mesmo argumento de sigilo fiscal, não obstante suas expressas competências fiscalizatórias previstas nas Constituições Federal e Estadual (CRFB, arts. 70, 74, 127 e 129, III, VI e IX; CE/GO, arts. 25, 29 e 117, III, V e VIII) e na respectiva legislação de regência.

Por isso, entende-se que o Poder Executivo não pode se furtar a fornecer informações individualizadas por empresas sobre incentivos fiscais concedidos e fruídos no Estado de Goiás, notadamente aos órgãos de controle acima mencionados, ainda que prevaleça a interpretação de se tratar de informações sigilosas. Isso porque eventual sigilo não pode inibir a atuação fiscalizatória dos órgãos competentes, tendo em vista que o fato de a informação ser considerada sigilosa deve ter como efeito, no máximo, transferir aos demais órgãos a obrigação de preservar esse sigilo no de-

5. Caso este artigo seja aprovado, o autor se compromete a informar o número e a data de protocolo, e outras informações que a Comissão considere pertinentes, acerca dos pedidos de acesso à informação referidos neste trabalho, para compor a versão final do artigo, o que não se fez nesta oportunidade para evitar questionamentos quanto à possibilidade de identificação do autor.

6. Vide nota 3.

sempenho de suas atribuições fiscalizatórias, nos termos do § 2º do art. 198 do CTN. (GOIÁS, 2020, p. 441-442, grifos do original suprimidos)

De forma mais específica e direta, em resposta a pedido de acesso à informação formulado por cidadão junto à Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás⁷, a Controladoria-Geral do Estado (CGE/GO) afirmou expressamente não possuir acesso aos dados individualizados relativos a crédito outorgado fruído por pessoas jurídicas – também denominado de “crédito presumido” em algumas legislações estaduais –, tendo em vista a oposição de sigilo fiscal pela Secretaria de Estado da Economia de Goiás, o que corrobora estudo anterior sobre limitações ao controle interno nessa seara (TORQUATO-FERNANDES, 2016).

No caso de Goiás, importante destacar que o crédito outorgado consiste justamente na espécie de incentivos fiscais mais representativa no total do volume de renúncia de receitas, conforme se infere de simples leitura das leis de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual publicadas desde 2018 (GOIÁS, 2021a).

Trata-se de dado alarmante, porque a CGE/GO não tem condições de fiscalizar a maior porção da renúncia de receitas de ICMS em Goiás, simplesmente porque não lhe é franqueado acesso a informações que possibilitem esse controle de forma mais efetiva em nível de contribuintes beneficiários quanto a essa espécie de incentivos fiscais.

Todos esses dados empíricos indicam, dentro das limitações próprias do método indutivo, que ao menos até fevereiro de 2020 os órgãos fazendários ainda resistiam em conceder acesso a informações individualizadas sobre incentivos fiscais em nível de contribuintes beneficiários a cidadãos e, em alguns casos, até mesmo a órgãos de controle, como apontou o Relatório Final da CPI-IF/ALEGO e a resposta da CGE/GO supra.

Assim, verifica-se que diversos empecilhos historicamente se impuseram à transparência em matéria de incentivos fiscais, notadamente a ausência de uma metodologia nacional que permita essa aferição de modo a permitir uma comparação metodologicamente adequada entre diferentes Estados-membros e a oposição do sigilo fiscal pelos fiscos estaduais e pela própria SRFB em passado não distante.

3. TRANSPARÊNCIA DOS DADOS RELATIVOS A INCENTIVOS FISCAIS: PRINCIPAIS AVANÇOS PARA SUA CONCRETIZAÇÃO

Apesar do cenário antes relatado, destacam-se 3 (três) inovações constitucionais, legais e normativas tendentes a aumentar o nível de transparência em matéria de incentivos fiscais em âmbito nacional ou federal, a saber, o Decreto nº 10.209/2020, a EC nº 109/2021 e a LC nº 178/2021.

No âmbito da União, foi publicado o Decreto nº 10.209/2020, que dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal. O texto foi produzido a partir de reuniões entre o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Ministério da Economia ao longo de 2019, com objetivo de equacionar o impasse entre a necessidade de acesso a informações para as auditorias fiscais e financeiras a cargo daqueles órgãos de controle e o respeito ao sigilo fiscal (CAETANO e NOGUEIRA, 2020, p. 73).

Referido ato normativo permite o acesso a dados e informações protegidos por sigilo fiscal à CGU e ao TCU, desde que observados determinados requisitos e procedimentos pertinentes a certificar a imprescindibilidade de utilização dos dados e informações solicitados para fins de auditoria e assegurar a manutenção do sigilo no processo de transferência de um órgão para o outro.

Essa medida não foi gestada especificamente para resolver o déficit de controle dos incentivos fiscais, e sim um problema mais amplo que era – e continua sendo, em alguma medida – a falta de acesso, pelos órgãos de controle, a informações protegidas por sigilo fiscal, ainda que para a realização de auditorias e outros trabalhos de fiscalização daqueles órgãos. Apesar disso e de referida medida também não resolver o déficit de transparência ativa e de controle social em relação a incentivos fiscais, ao menos tem o potencial de fortalecer os órgãos de controle, ao lhes assegurar o básico para exercerem suas atribuições constitucionais: o acesso a dados e informações, sem as quais qualquer trabalho de controle fica sobremaneira prejudicado e/ou limitado.

Na linha do controle finalístico dos incentivos fiscais, relevantes disposições foram trazidas pela EC nº 109/2021. Esta, no § 4º de seu art. 4º, determinou ao Presidente da República a edição de lei comple-

7. Vide nota 3.

mentar para tratar de “critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa” (inciso I) e “regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados”.

No Estado de Goiás, os arts. 44, § 2º, e 45, III, da Lei Complementar nº 138/2018 já previam a necessidade de haver contrapartidas bem definidas às pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais, com atenção voltada à modicidade da renúncia tributária envolvida e à amplitude da convergência no desenvolvimento regional a ser obtida, mediante avaliação anual pela Administração Tributária sobre indicadores de caráter econômico, tecnológico, ambiental e espacial, além do cumprimento de metas estabelecidas nos projetos em termos de volume de arrecadação de ICMS e número de empregos gerados no mercado local. Trata-se de previsão legislativa elogiável, que veio a se positivar em termos similares recentemente no art. 4º da EC nº 109/2021 à CRFB.

Em 2019 e 2021, o Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos de Goiás (IMB/GO) publicou relatórios sobre renúncias de receitas estaduais de ICMS, inclusive com abordagem bastante crítica em relação ao modelo atual da política de incentivos fiscais de Goiás. Não obstante, entende-se que o trabalho do IMB/GO, conquanto relevante, não se confunde com aquele destinado a cumprir o disposto nas disposições legais estaduais antes referidas (GOIÁS, 2019 e 2021b).

Por fim, a última alteração legislativa relevante ocorreu com a publicação da LC nº 187, publicada em 17/12/2021, cujo art. 45 altera a redação do art. 198 do CTN com o propósito de excepcionar do sigilo fiscal informações relativas a “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”. Importante atentar que o legislador, ciente do intenso debate doutrinário acerca do alcance de cada uma das mencionadas categorias jurídicas, positivou-as de forma expressa e lado a lado, como exceção ao sigilo fiscal, para evitar nenhuma delas permanesse nas sombras.

Referida alteração legislativa vem em boa hora e afasta o principal fundamento, reiteradamente suscitado pelas autoridades fazendárias, para negar acesso a informações detalhadas em nível de contribuinte nessa matéria: o sigilo fiscal.

A interpretação equivocada que se conferia ao sigilo fiscal nas hipóteses supra mencionadas no novel dispositivo consistia em grave distorção criada pelo Direito Tributário, numa leitura dissociada do Direito Financeiro, da Ciência das Finanças e da abordagem sobre políticas públicas em geral, e que, ousa-se dizer, tributaristas pouco se esforçaram em combater. Agora, a questão foi devidamente equacionada pelo legislador na fonte do problema, o próprio Direito Tributário, mediante alteração do CTN, embora se entenda que mesmo antes da referida alteração legal a publicidade e a transparência deveriam ser a regra nessa matéria.

Interessante refletir se sobre se, após a LC nº 187/2021, o Decreto nº 10.209/2020 perdeu a utilidade prática em relação àquelas informações que agora passam a ser expressamente reconhecidas pelo legislador nacional como passíveis de ampla divulgação, como no caso de incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

A resposta em princípio seria afirmativa, porém entende-se que continua sendo importante aos órgãos de controle que haja regulamento – na ausência de lei expressa – que lhes reconheça o direito de ter acesso a informações sigilosas quando necessárias e imprescindíveis ao desempenho das respectivas atribuições institucionais.

Portanto, apesar dos inúmeros desafios historicamente experimentados à transparência dos incentivos fiscais, recentes e importantes alterações constitucionais, legislativas e normativas abriram o caminho para uma nova exegese acerca dessa questão, notadamente a EC nº 109/2021 e a LC nº 187/2021, de aplicação em âmbito nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A compreensão dos incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas evidencia que eles não constituem um fim em si mesmos; antes, foram concebidos para resolver problemas políticos como instrumento de políticas públicas que são. Por isso, devem ser objeto de permanente controle, tanto ju-

rídico-formal como finalístico, para aferir se os requisitos previstos no ordenamento jurídico foram preenchidos e se os incentivos estão – ou continuam – cumprindo as finalidades para as quais foram concedidos (econômicas, sociais, ambientais etc.).

Essa necessidade de controle avulta ainda mais evidente ao se analisar a face da renúncia de receita inerente a esses incentivos, visto que pesam no orçamento estatal, na medida em que o poder público potencialmente deixa de arrecadar mais tributos para induzir determinada atividade econômica que, segundo espera, trará benefícios iguais ou maiores que os alcançados com a regra tradicional de tributação.

Os incentivos fiscais são utilizados como instrumentos de desenvolvimento regional em praticamente todas as unidades da federação. Contudo, a diversidade e a complexidade do sistema legislativo e normativo sobre incentivos fiscais em geral impõe a necessidade de maior transparência, tanto ativa como passiva, para que o controle desses incentivos seja cada vez mais efetivo. A falta de padronização nacional quanto à metodologia para estimativa dos valores de renúncia de receitas e a interpretação restritiva dos órgãos fazendários em geral quanto ao conceito de sigilo fiscal fez historicamente com que houvesse significativo *déficit* de transparência nessa matéria.

Contudo, houve importantes e recentes avanços constitucionais, legislativos e normativos em nível nacional, como o Decreto nº 10.209/2020, a EC nº 109/2021 e a LC nº 178/2021, o primeiro ao permitir o compartilhamento de informações sigilosas com

a CGU e o TCU quando necessário ao exercício das respectivas atribuições institucionais; a segunda, ao prever a necessidade de lei complementar para instituir critérios para o monitoramento e a avaliação dos incentivos fiscais; e a terceira para afastar expressamente a proteção do sigilo fiscal em relação a informações pertinentes a incentivos, benefícios, renúncias e imunidades de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

Assim, embora ainda persistam desafios ao controle nessa matéria, entende-se que essas relevantes alterações no ordenamento jurídico devem possibilitar aos órgãos de controle e à sociedade em geral o acesso a valores fruídos individualmente por pessoas jurídicas beneficiárias, informes e relatórios de auditoria e outros dados e informações relevantes ao controle de incentivos fiscais, que até então não eram disponibilizados à sociedade e nem mesmo a alguns órgãos de controle, embora se entenda que mesmo antes das mencionadas alterações esse acesso já devesse ser franqueado.

Por fim, apesar dos avanços verificados, remanesce o antigo problema quanto à falta de uma metodologia nacional ou com elementos mínimos para uniformização do cálculo da renúncia de receitas praticadas por entes subnacionais, o que dificulta sobremaneira uma sistematização sobre o assunto. Talvez esse deva ser o próximo objeto de preocupação dos estudiosos da matéria e, quiçá, merecer a atenção do próprio legislador nacional, com o objetivo de promover maior transparência nessa matéria.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). *A renúncia tributária do ICMS no Brasil*: documento para discussão nº 327. Washington, WA: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2014. Disponível em: <<https://joserobertoafonso.com.br/renuncia-tributaria-do-icms-afonso-et-al/>>. Acesso em: 16 set. 2021.

ASSIS, Karoline Marchiori de. A adequação como pressuposto de validade da norma de incentivos fiscais e a insuficiência da Ciência do Direito para esse controle. In: CYRINO, Rodrigo Reis; NEVES, Rodrigo Santos (coord.) *Temas de Direito Constitucional*. Vol. 2. Rio de Janeiro, RJ: Lúmen Juris, 2020, p. 207-238.

CAETANO, Adriana; NOGUEIRA, Gilberto Souza. O sigilo fiscal e a prestação de contas da Presidência da República. *Revista do TCU*, Brasília, n. 146, p. 56-76, jul./dez. 2020. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1674>>. Acesso em 13 abr. 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

- CARVALHO JUNIOR, Nilson Elias de. Aplicação do dever de proporcionalidade aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados brasileiros. *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo*, Santa Fe, vol. 5, n. 1, p. 139-156, ene./jun. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.14409/redoeda.v5i1.8528>>. Acesso em 20 fev. 2021.
- DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo, SP: Almedina, 2020.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo, SP: José Buschatsky, 1975.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (org.). Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2006, p. 109-133.
- FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO). CPIs ativas. CPI dos Incentivos Fiscais. Relatórios e Atas: *Relatório Final*. Goiânia, GO: ALEGO, 2020. Disponível em: <<https://portal.al.go.leg.br/legado/cpi/ver/id/33>>. Acesso em 16 set. 2021.
- GOIÁS. Goiás Transparente. Planejamento e Orçamento. *Pecas do Orçamento*. 2021a. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/planejamento-e-orcamento/pecas-do-orcamento>>. Acesso em 24 dez. 2021.
- GOIÁS. Secretaria de Estado da Casa Civil. *Lei Complementar nº 138, de 18 de janeiro de 2018*. [...]. Goiânia, GO, 2018. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/101125/lei-complementar-138>. Acesso em 16 set. 2021.
- GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Incentivos fiscais e o Estado de Goiás: uma análise de impacto e do custo econômico dos programas fomentar/ produzir e crédito outorgado*. Goiânia, GO: IMB/GO, 2019. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1791&catid=8&Itemid=208>. Acesso em 16 set. 2021.
- GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Relatório Renúncia de receita – 2020*. Goiânia, GO: IMB/GO, 2021b. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2021/Relatorio_Renuncia_Fiscal_2020.pdf>. Acesso em 16 set. 2021.
- HELLMUTH, William Flo; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure budget: response to professor Bittker*. *National Tax Journal* (The University of Chicago Press), Chicago, vol. 22, n. 4, dec. 1969, p. 528-537. Disponível em: <www.jstor.org/stable/41791686>. Acesso em 10 jun. 2021.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass S. *O custo dos direitos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo, SP: WMF Martins Fontes, 2019.
- McDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974*. Boston College Industrial and Commercial Law Review, Boston, vol. XVII, n. 5, p. 679-737, jun. 1976. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>. Acesso em 15 jun. 2021.
- MONTEIRO, Maria Elêusis de Alencar. *Incentivos fiscais e desenvolvimento regional*. Brasília, DF: Ministério do Interior, 1977.
- OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas*. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PINHO, Bruno *et al.* *Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos*. In: X Congresso Consad de Gestão Pública, Painel 30/03 – Inovação e Criatividade no Governo Eletrônico: Novas Formas de Produção de Tecnologia no Setor Público, Brasília, 5 a 7 jul. 2017a. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf>. Acesso em 16 set. 2021.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. *Controle jurídico dos incentivos fiscais*. 2017. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017b.

SILVA, Rogerio Luiz Nery da. Políticas públicas e Administração Democrática. *Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis*, nº 64, p. 57-84, jul. 2012. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p57>>. Acesso em 04 out. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005.

SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceito, esquemas de análise e casos práticos*. 2. ed. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2013.

TORQUATO-FERNANDES, Andressa Guimarães. Limitações ao controle interno para a fiscalização de benefícios fiscais em face do sigilo fiscal. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. (org.). *Controladoria no setor público*. São Paulo: Fórum, 2016, v. 1, p. 343-355.

UNIÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO). *Privilegiômetro tributário. Nota Técnica Unafisco nº 21/2021 – Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021 (atualização da Nota Técnica nº 19/2020)*. Disponível em: <https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf>. Acesso em 29 dez. 2021.



Eduardo Henrique Lolli

<https://orcid.org/0000-0002-4088-9778>

Assembleia Legislativa do Estado de Goiás
eduardololli.adv@gmail.com

Mestrando do Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG (PPGDP-UFG), no âmbito do qual realiza esta pesquisa. Especialista em Jurisdição Federal pela Escolada Magistratura Federal de Santa Catarina e em Direito Tributário pela Universidade do Vale do Itajaí, onde também obteve o grau de Bacharel em Direito. Procurador da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás e advogado.