FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

Controle judicial da governança dos benefícios fiscais

Conrado Luiz Alves Dias

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Versão de 04/07/2022

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O sistema tributário é estabelecido para proporcionar um conjunto de objetivos para a sociedade. De acordo com Avi-Yonah (2006), as finalidades essenciais do sistema tributário são o financiamento das políticas públicas, a distribuição de riqueza e a regulação de condutas. Por sua vez, Siglitz (2000) sustenta que um "bom" sistema tributário deve ser caracterizado pelos atributos de eficiência econômica; simplicidade administrativa; flexibilidade à evolução do contexto econômico; transparência e responsividade política; e justiça fiscal.

Nesse contexto, merece atenção as repercussões da concessão de benefícios tributários para viabilizar eventuais objetivos econômicos ou sociais. Os benefícios tributários não estão sujeitos ao escrutínio constante do processo orçamentário anual. Além disso, implicam em maior complexidade do sistema tributário e em potenciais externalidades negativas para a economia de livre mercado. Por fim, não possibilitam aferição precisa de eficácia distributiva exercem impacto significativo nas contas públicas (Sbardelotto, 2022).

Ocorre que os requisitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101) para que os benefícios fiscais não comprometam a sustentabilidade das contas públicas nem sempre é observado com rigor absoluto. Estudo de Sbardelotto (2022) aferiu que 66% de proposições legislativas que concederam benefícios fiscais após a Lei de Responsabilidade Fiscal não contemplaram estudo de impacto fiscal, e 76% delas não indicaram medidas de compensação fiscal, nas respectivas exposições de motivo ou justificativas de projeto de lei.

Não se pode olvidar ainda que os benefícios fiscais envolvem restrições à igualdade e à livre concorrência, razão pela qual devem ser fundamentados em finalidades extrafiscais estabelecidas em conformidade com os princípios constitucionais da ordem econômica e social. (Leão, 2017). Contudo,

Sbardelotto (2022) também aponta que os benefícios fiscais são frequentemente concedidos sem qualquer avaliação de objetivos e metas pretendidos para a concretização de eventuais finalidades extrafiscais, assim como que são usualmente instituídos em caráter permanente, sem designação de responsáveis pela avaliação constante de efeitos concreto proporcionados e de revisões ou revogações necessárias para garantir a conformidade com os princípios constitucionais do sistema tributário e da ordem econômica. Mesmo nesse cenário, Correia Neto (2015) avalia que o controle exercido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em relação aos benefícios tributários ainda é essencialmente pautado pelos veículos legislativos por meio dos quais são concedidos.

Não obstante, algumas inovações recentes podem ser destacadas no que se refere aos requisitos de governança exigidos para a concessão, a avaliação e a revisão de benefícios fiscais. A Lei Complementar 160/2017 estabeleceu limites de temporalidade e requisitos de transparência para benefícios fiscais relacionados ao ICMS. O Decreto 9.191/2017 preconizou que propostas legislativas de políticas públicas financiadas por benefícios tributários devem ser instruídas com parecer de mérito, no qual constem "objetivos, metas e indicadores para acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados, além da "indicação do órgão responsável e do eventual corresponsável pela gestão da política". O Decreto 9.834/2019, por sua vez, instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), com competência para avaliar políticas públicas financiadas por benefícios tributários.

Por fim, a própria Constituição Federal foi objeto de inovações relacionadas à obrigatoriedade de observância de mecanismos de governança de benefícios tributários. A Emenda Constitucional 95/2016 inseriu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o art. 113, segundo o qual "a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro". E a Emenda Constitucional 109/2021 previu a necessidade de "critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária", assim como de "regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicosociais dos incentivos ou benefícios", com "divulgação irrestrita dos respectivos resultados", mediante regulamentação por lei complementar.

Nesse sentido, diante do advento de um novo contexto de disciplina constitucional da governança que deve ser observada para a concessão, a avaliação e a revisão de benefícios tributários, a pesquisa projetada deverá ser desenvolvida mediante resolução de problema, para resposta à seguinte questão central de pesquisa: "de que forma os requisitos de governança estabelecidos pela Constituição Federal pode ser objeto de controle judicial?

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

2.1. Contextualização fática

Quais as repercussões dos benefícios fiscais em relação à eficiência e à eficácia distributiva?

Quais os arranjos institucionais estabelecidos para a governança de benefícios tributários?

Qual a delimitação de benefício tributário suscetível à disciplina do § 4º do art. 4º da Emenda Constitucional 109/2021?

Serão acessadas as seguintes fontes de pesquisa: referências teóricas; legislação específica; referências institucionais de governança e de monitoramento de gastos tributários.

2.2. Referencial teórico-normativo

Quais os requisitos constitucionais e legais para a concessão de benefícios tributários?

Qual a essencialidade do fundamento constitucional de extrafiscalidade para a concessão de benefícios tributários?

Quais mecanismos de governança devem ser observados para a concessão e o controle de impactos dos benefícios tributários?

Serão consideradas as seguintes fontes de pesquisa: referências teóricas; legislação específica.

2.3. Abordagem analítica

Quais as constatações do CMAP e do Tribunal de Contas da União (TCU) no que se refere à observância de requisitos de governança de benefícios tributários?

Qual o posicionamento jurisprudencial atual acerca do controle de repercussões extrafiscais de benefícios tributários?

Quais as repercussões do advento da Emenda Constitucional 109 para o controle judicial de benefícios tributários?

Serão acessadas as seguintes fontes de pesquisa: relatórios do CMAP; acórdãos do TCU; jurisprudência do STF; legislação específica.

✓ 2.4. Recomendações de ações práticas

Quais recomendações podem ser veiculadas por instâncias de controle interno e externo responsáveis pela conformidade e pelo controle do processo de concessão de benefícios tributários?

Quais as perspectivas de controle judicial dos fundamentos de extrafiscalidade e da conformidade com requisitos normativos de governança dos benefícios tributários?

Quais alterações legislativas podem fortalecer o controle judicial da governança exigida para a concessão, a avaliação e a revisão de benefícios tributários?

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O portal "Fatos Fiscais, disponibilizado pelo Tribunal de Contas da União, evidencia que os gastos tributários que correspondem aos benefícios tributários concedidos no âmbito da competência tributária da União – no ano de 2020 – envolveram renúncia fiscal de R$ 317,2 bilhões, valor superior à soma dos gastos em saúde (R$ 165 bilhões) e educação (R$ 105 bilhões). Portanto, diante da magnitude da repercussão nas contas públicas, é fundamental que os benefícios tributários concedidos proporcionem efetivamente os impactos objetivos e resultados para os quais foram concebidos. Além disso, não se pode olvidar ainda que a concessão de benefícios tributários envolve restrições à igualdade e à livre, que somente podem ser admitidas se forem motivadas por finalidades extrafiscais com respaldo na própria ordem constitucional econômica e social.

Nesse sentido, é fundamental que os mecanismos de governança estabelecidos pela própria Constituição Federal ou por legislação complementar – justamente para garantir que os benefícios tributários sejam concedidos, avaliados e revisados em estrita conformidade com os princípios constitucionais tributários, econômicos e sociais – sejam devidamente observados por ocasião do processo legislativo e possam ser submetidos a controle judicial subsequente. Ocorre que, embora sejam recorrentes as pesquisas dedicadas ao controle judicial de benefícios tributários (Bomfim, 2017; Pinho, 2017), o novo contexto de governança de benefícios tributários instituído pela Emenda Constitucional 109, especialmente no que se refere ao §4º do respectivo art. 4º, ainda demanda abordagem analítica e reflexões críticas acerca dos parâmetros que podem ser proporcionadas ao Poder Judiciário para o controle efetivo de conformidade com o arcabouço constitucional.

Portanto, a pesquisa projetada pode contribuir com a sistematização de requisitos formais de governança que devem ser observados para a concessão de novos benefícios tributários, em conformidade com a Emenda Constitucional 109, com repercussões para as instâncias de consultoria jurídica envolvidas com o processo legislativo, para os órgãos do Poder Judiciário, para os agentes econômicos impactados por restrições à livre concorrência, ou mesmo em discussões específicas que envolvem reflexos de benefícios fiscais concedidos por uma unidade federativa nas competências tributárias de outro ente político. Por fim, também pode proporcionar contribuição sobre inovações legislativas que possam ser concebidas para conferir maior efetividade às disposições constitucionais avaliadas.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Desde o ano de 2003, o pesquisador exerce o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, com responsabilidades que demandam conhecimento amplo de Direito Tributário. Além disso, o

pesquisador já exerceu ainda a função de assessoria direta do Procurador-Geral Adjunto responsável pela consultoria tributária do Ministério da Economia, com responsabilidades relacionadas à prática de avaliação de juridicidade de projetos de inovação legislativa envolvendo benefícios tributários. A experiência anterior do pesquisador envolveu ainda a atuação como Diretor da área responsável pelo desenvolvimento de governança em um dos Ministérios do Poder Executivo da União. Por fim, o pesquisador também já dispõe de experiência anterior em metodologia de pesquisa desenvolvida no âmbito de Mestrado Profissional em Administração Pública cursado na Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV), que resultou em dissertação sobre governança na Administração Pública.

Nesse contexto, apesar da perspectiva de inovação do trabalho que resultará do presente projeto, o objeto da pesquisa abrangerá conhecimentos, práticas, metodologias, informações e conceitos correlacionados com a experiência profissional anterior do pesquisador. Portanto, também é importante que seja considerado eventual viés do pesquisador, que exerce a representação da judicial da União e já atuou também em demandas de consultoria tributária com envolvimento na interpretação de juridicidade de benefícios tributários. Não obstante, a especificação criteriosa da metodologia que será desenvolvida e o rigor analítico da pesquisa podem proporcionar parâmetros para que o próprio pesquisador antecipe e evite os riscos de vieses decorrentes da experiência pregressa, assim como para que os integrantes das bancas às quais o trabalho será submetido e os futuros leitores possam desenvolver avaliação crítica acerca da abordagem analítica e das conclusões finais do estudo.

5. Bibliografia preliminar

ABRAHAM, Marcus. O Controle dos subsídios fiscais na realização das políticas públicas. Jota. 20 dez. 2018. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-controle-dos-subsidios-fiscais-na-realizacao-das-politicas-publicas-20122018. Acesso em: jun. 2022.

ALVES, Maíza Costa de Almeida. Normas jurídicas concessivas de incentivos fiscais e as facultatividades no direito tributário brasileiro. 2016. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/7014. Acesso em jun. 2022.

ARARIPE, Cínti Muniz Rebouças de Alencar. (Des) controle dos incentivos fiscais. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. 05 fev. 2018. Disponível em: https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51306/des-controle-dos-incentivos-fiscais. Acesso em: jun. 2022.

ARARIPE, Cínti Muniz Rebouças de Alencar. Desenvolvimento regional brasileiro e incentivos fiscais: os efeitos econômicos de uma política de incentivos como condicionantes de sua constitucionalidade. Uma proposta de governança para a gestão eficiente das políticas públicas de incentivos fiscais. 2019. Universidade Federal do Ceará. Dissertação de Mestrado. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/40612. Acesso em jun. 2022.

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. Tax Law Review, v. 60, n. 1, p. 1-28. 2006. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/articles/40. Acesso em: jun. 2022.

BARBOSA, Nelson. Mito e realidade sobre desoneração tributário no Brasil. In: PIRES, Manoel (org.). Progressividade tributária e crescimento econômico. Rio de Janeiro : FGV IBRE, 2022, p. 139-162.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. Revista Direito Tributário Atual. v. 37 p. 226-242. 2017. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/da-possibilidade-de-controle-dos-incentivos-tributarios-pelo-poder-judiciario/. Acesso em: jun. 2022.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. 21 jan. 2018. Disponível em: https://www.ibet.com.br/a-insustentabilidade-do-atual-modelo-de-incentivos-fiscais-com-fins-ambientais-por-denise-lucena-cavalcante/. Acesso em: jun. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo. Consultor Jurídico. 14 mar. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais. Acesso em: jun. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo regime fiscal ampliou controle judicial dos benefícios fiscais. Consultor Jurídico. 16 mar. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-mar-16/observatorio-constitucional-regime-fiscal-ampliou-controle-judicial-beneficios-fiscais. Acesso em: jun. 2022.

CUESTA, Alves Karine Susan Oliveira Gomes de. Governança dos incentivos fiscais na política de desenvolvimento regional. 2021. Fundação Getúlio Vargas. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31374. Acesso em jun. 2022.

EVANGELISTA, Charles Mathusalém Soares; et alii. Perspectivas do controle sobre os benefícios fiscais: avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). Revista do TCU. v. 121. 01 mai. 2011. Disponível em: https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/180. Acesso em: jun. 2022.

FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. Revista de Direito Administrativo. v. 277, n. 3, p. 49-70. 29 nov. 2018. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676. Acesso em jun. 2022.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. Benefícios fiscais: definição, revogação e anulação. 2018. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_a41f338dfa826bc127aedc59420402e4. Acesso em jun. 2022.

GARCIA, Vinicius; LEONETTI, Carlos Araújo. O controle e a avaliação pelo Tribunal de Contas da União das políticas públicas implementadas por desonerações tributárias no Brasil. Revista Brasileira de Políticas Públicas. Brasília, v. 11, n. 1, p. 242-265. 2021. Disponível em: https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/6748. Acesso em jun. 2022.

GOMES, Denis Vieira. O Regime jurídico dos incentivos fiscais. 2019. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/22847. Acesso em jun. 2022.

LEÃO, Caio de Souza. Incentivos fiscais e moralidade tributária: a legitimidade na concessão e no controle. 2019. Universidade Católica de Pernambuco. Dissertação de Mestrado. Disponível em: http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/1280. Acesso em jun. 2022.

MORAES, José Vicente Pasquali de. Incentivos fiscais: critérios de concessão e consequências de seu descontrole. 2011. Universidade Federal do rio Grande do Sul. Dissertação de Mestrado. Disponível em: http://hdl.handle.net/10183/139235. Acesso em jun. 2022.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (org.). Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional. 2.ed. São Paulo, SP: FGV Direito SP, 2022. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29399. Acesso em: jun. 2022.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Controle jurídico dos incentivos fiscais. 2017. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. Disponível em: http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_SP-1_e0dbfc074777f2daf13717e3a3de2b17. Acesso em jun. 2022.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Legitimação e controle dos incentivos fiscais: proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. Universidade Federal do Ceará. Dissertação de Mestrado. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/12813. Acesso em jun. 2022.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; CUESTA, Alves Karine Susan Oliveira Gomes de. Governança regulatória para incentivos fiscais: prevenção à corrupção. Revista Direito Público. v. 18, n. 98, p. 860-887. 30 jul. 2021. Disponível em: https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3970. Acesso em: jun. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Metodologia de cálculo dos gastos tributários. Jul. 2020. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/anexo-metodologico-versao-1-1.pdf. Acesso em: jun. 2022.

SANTO, Samuel Sergio do. O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação. Revista FESDT. n. 10, jun. 2019. Disponível em: https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/10/artigos/6.pdf. Acesso em: jun. 2022.

SBARDELOTTO, Tiago. Benefícios tributários, creditícios e financeiros. In: MENDES, Marcos. Para não esquecer: políticas públicas que empobrecem o Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Autografia, 2022, p. 166-190.

SCAFF, Fernando Facury. Limitações dos incentivos fiscais entre as PECs de Guedes e o TCU. Consultor Jurídico. 04 fev. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-04/contas-vista-limitacao-incentivos-fiscais-entre-pecs-guedes-tcu. Acesso em: jun. 2022.

SCAFF, Luma Cavalero de Macedo; SILVA, Maria Stela Campos da; NOGUEIRA, Rodrigo Baia. O direito brasileiro atende às diretrizes de governança de incentivos fiscais para combate ao BEPS? Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. v. 15, n. 1. 10 jul. 2020. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/11111. Acesso em: jun. 2022.

SEHN, Solon. Controle de constitucionalidade da extrafiscalidade de tributos aduaneiros. Gen Jurídico. 11 abr. 2022. Disponível em: genjuridico.com.br/2022/04/11/extrafiscalidade-tributos-aduaneiros/. Acesso em: jun. 2022.

SILVA, Roberto Camargo da. O controle público dos incentivos fiscais para a tutela da igualdade tributária. 2012. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Dissertação de Mestrado. Disponível em: https://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/4208. Acesso em jun. 2022.

STIGLITZ, Joseph E. Economics of the public sector. 3 ed. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

TAMANINI, Tarcísio Milhomen. Mecanismos legais de controle sobre incentivos fiscais. Revista Direito Tributário Atual. v. 45 p. 455-472. 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/. Acesso em: jun. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Fatos fiscais. 2020. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/fatos-fiscais/. Acesso em: jul. 2022.

6. Cronograma de execução

	2022				2023												2024	
Atividade	09	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	01 a 11	Horas
Revisão bibliográfica																		80h
Análise de conteúdo: jurisprudência, TCU e CMAP																		80h
Reuniões com orientador e organização da pesquisa																		20h
Especificação e revisão de metodologia e sumário																		20h
Redação de contextualização fática																		30h
Redação de referencial teórico-normativo																		30h
Consolidação e atualização de referências bibliográficas																		30h
Redação de abordagem analítica																		30h
Redação de recomendações práticas																		30h
Redação de conclusões e introdução																		30h
Revisões e ajustes																		20h