FGV – DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

Avaliação Quinquenal dos Benefícios Fiscais: Um Modelo Baseado na Efetividade e Impacto Econômico

Trabalho exploratório

Aluna: Yohana Cola Valle de Oliveira

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 16.01.25

1. Tema, contexto, questão central de pesquisa

A avaliação periódica dos benefícios fiscais destaca-se como um tema central no esforço de modernização e racionalização do sistema tributário brasileiro. Esses instrumentos, concebidos para fomentar políticas públicas, estimular setores estratégicos e mitigar desigualdades sociais e regionais, representam uma significativa renúncia fiscal. Todavia, a ausência de mecanismos sistemáticos e rigorosos de avaliação compromete sua transparência, eficiência fiscal e conformidade com os objetivos constitucionais de justiça tributária, responsabilidade fiscal e equilíbrio orçamentário.

A reforma tributária consolidada pela **Emenda Constitucional n.º 132/2023** e regulamentada pelo **PLP 68/2024** promoveu uma transformação estrutural ao instituir o **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** e a **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)**, substituindo tributos complexos e fragmentados como o ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins. O objetivo central dessa mudança foi simplificar a tributação sobre o consumo e promover maior integração entre eficiência arrecadatória e justiça fiscal. Dentre as inovações introduzidas, destaca-se a obrigatoriedade de uma **avaliação quinquenal dos benefícios fiscais**, concebida como um mecanismo técnico para mensurar a eficiência, eficácia e efetividade desses regimes no alcance de objetivos sociais, ambientais e econômicos.

Originalmente, o modelo proposto buscava a neutralidade fiscal, com a aplicação de uma alíquota única para o IBS e a CBS, sem distinções entre setores ou bens e serviços. No entanto, o texto final da reforma optou por um modelo que institui **quatro faixas de alíquotas diferenciadas**, com reduções de **30%, 60%, e 100% (alíquota zero)**. Essa decisão legislativa pretendeu promover o equilíbrio entre os princípios da neutralidade fiscal e os objetivos redistributivos e de promoção de políticas públicas, como a redução do custo de bens essenciais e a mitigação das desigualdades regionais e sociais.

O **PLP 68/2024**, aprovado e remetido para sanção presidencial, ao regulamentar a avaliação quinquenal, especificou uma ampla gama de benefícios fiscais sujeitos a este mecanismo, incluindo:

- **Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA)**, desonerada de tributos para garantir alimentação saudável e acessível;
- **Devolução personalizada de tributos (cashback)** para famílias de baixa renda, abrangendo gastos com internet, telefonia e outros serviços essenciais;
- **Regimes Aduaneiros Especiais**, como as Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) e regimes de bens de capital, incluindo o **Reporto**, **Reidi** e **Renaval**;
- **Zona Franca de Manaus (ZFM)** e **Áreas de Livre Comércio (ALCs)**, com benefícios fiscais prorrogados até **2073**;
- **Regimes diferenciados de tributação**, contemplando medicamentos, serviços funerários, água mineral, saneamento básico, atividades artísticas, esportivas e de condicionamento físico;
- **Imposto Seletivo (IS)**, aplicado a produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis, com alíquotas específicas e revisões periódicas.

Os benefícios fiscais delineados pela reforma buscam alinhar-se aos princípios constitucionais de **transparência**, **responsabilidade fiscal** e **equidade tributária**, enquanto promovem justiça social e estímulos econômicos. Entretanto, a operacionalização da avaliação quinquenal enfrenta desafios práticos, como a ausência de metodologias padronizadas para mensurar impactos fiscais e sociais, e a falta de integração entre os órgãos responsáveis pelo monitoramento e pela análise, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Receita Federal.

Nesse contexto, a questão central desta pesquisa é: **Como o modelo de avaliação quinquenal dos benefícios fiscais, introduzido pela EC 132/2023 e regulamentado pelo PLP 68/2024, pode ser estruturado para assegurar sua efetividade enquanto instrumento de promoção da eficiência tributária e da justiça social no Brasil?**

Para responder a essa questão, a pesquisa adota um modelo exploratório-analítico, com abordagem qualitativa e comparativa. Inicialmente, serão examinados os dispositivos

normativos e os relatórios produzidos por órgãos de controle no Brasil, como o Relatório de Renúncias Fiscais da Receita Federal e o Referencial de Controle de Benefícios Tributários do TCU. Em seguida, serão analisadas experiências internacionais de países-membros da OCDE, que utilizam metodologias consolidadas de análises custo-benefício, indicadores de impacto social e econômico, e revisões periódicas de incentivos fiscais.

O objetivo é identificar lacunas e propor melhorias no modelo brasileiro, oferecendo diretrizes técnicas que conciliem a eficiência fiscal, a justiça tributária e a viabilidade prática. A pesquisa visa não apenas aprofundar o debate acadêmico, mas também contribuir para o fortalecimento do sistema tributário brasileiro, alinhando-se às melhores práticas globais.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Contextualização Fática

- **Q1:** Quais são os benefícios fiscais sujeitos à avaliação quinquenal conforme estabelecido pela EC 132/2023 e regulamentado pelo PLP 68/2024, e quais são suas finalidades declaradas, critérios de concessão e impactos esperados nos âmbitos econômico, social e ambiental?

- **Q2:** Como está delineado o modelo normativo e metodológico para a avaliação quinquenal dos benefícios fiscais previstos na reforma tributária, e quais são os principais agentes envolvidos?

Referencial Teórico-Normativo

- **Q1:** Quais fundamentos constitucionais e normativos sustentam a obrigatoriedade e os critérios da avaliação quinquenal dos benefícios fiscais previstos na EC 132/2023 e no PLP 68/2024?

- **Q2:** De que maneira o PLP 68/2024 regulamenta os critérios e metodologias para a avaliação quinquenal, e como esses dispositivos se conectam aos objetivos da reforma tributária?

- **Q3:** Quais são as competências e responsabilidades atribuídas aos órgãos públicos na condução da avaliação quinquenal, e como esses dispositivos dialogam com os princípios constitucionais e com o controle legislativo?

- **Q4:** Como o modelo de avaliação quinquenal dos benefícios fiscais dialoga com os dispositivos constitucionais sobre renúncias fiscais e controle orçamentário, especialmente o art. 165, § 6º, da Constituição Federal?

- **Q5:** De que maneira o princípio da eficiência influencia os critérios normativos para a avaliação de benefícios fiscais, e como ele é tratado na doutrina tributária brasileira?

Abordagem Analítica

- **Q1:** Quais são os desafios técnicos e institucionais para a implementação prática do modelo de avaliação quinquenal, e como os critérios de eficiência, eficácia e efetividade podem ser aplicados na prática?

- **Q2:** Como os resultados da avaliação quinquenal podem influenciar a continuidade, revisão ou extinção dos regimes de benefícios fiscais, e quais mecanismos podem ser propostos para garantir transparência e participação social no processo?

- **Q3:** Como as experiências internacionais em avaliação de benefícios fiscais podem ser adaptadas ao modelo brasileiro, considerando suas limitações e possibilidades na mitigação de desigualdades sociais, regionais e econômicas?

Recomendações Finais

- **Q1:** Quais recomendações normativas, metodológicas e institucionais podem ser propostas para aprimorar o modelo de avaliação quinquenal dos benefícios fiscais, assegurando sua efetividade na promoção da eficiência tributária, da justiça social e do desenvolvimento sustentável no contexto da reforma tributária brasileira?

Fontes e formas de acesso:

- **F1:** Textos integrais da **EC 132/2023** e do **PLP 68/2024**, com ênfase nos dispositivos que detalham os regimes diferenciados e específicos de tributação, bem como os critérios para a avaliação quinquenal;

- **F2:** Pareceres técnicos emitidos durante a tramitação do PLP 68/2024, relatórios de audiências públicas e debates parlamentares sobre a reforma tributária, através da análise das atas e relatórios das comissões no Portal da Câmara e Portal do Senado, além de documentos disponíveis no Portal e-Cidadania;

- **F3:** Trabalhos acadêmicos (livros, artigos e teses) que tratam da avaliação de benefícios fiscais, renúncias tributárias e justiça fiscal, com destaque para publicações nacionais e internacionais relevantes;

- **F4:** Relatórios emitidos por órgãos como a **Receita Federal do Brasil (RFB)**, o **Tribunal de Contas da União (TCU)** e a **Controladoria-Geral da União (CGU)**, especialmente os relacionados à análise de renúncias fiscais e controle orçamentário;

- **F5:** Publicações de organizações como a **OCDE**, **Banco Mundial**, e **IMF**, que tratam de metodologias de avaliação de benefícios fiscais e experiências comparativas, através dos portais oficiais dessas organizações **(**OECD iLibrary**,** World Bank Open Knowledge Repository), além de estudos disponíveis em bases de dados internacionais.

3. Relevância Prática, Caráter Inovador e Potencial de Impacto

A obrigatoriedade da avaliação quinquenal dos benefícios fiscais, introduzida pela **Emenda Constitucional n.º 132/2023** e regulamentada pelo **PLP 68/2024**, representa um marco na governança tributária brasileira. Ao propor um modelo de revisão sistemática desses

benefícios, a reforma tributária não apenas busca promover maior eficiência na aplicação de recursos públicos, mas também enfrenta um desafio histórico do sistema tributário nacional: a falta de mecanismos robustos para medir o impacto econômico, social e ambiental das renúncias fiscais. Nesse sentido, o presente projeto de pesquisa assume relevância prática ao investigar como esse modelo pode ser estruturado para assegurar sua efetividade, contribuindo para a racionalização dos gastos tributários e a promoção de justiça social.

A análise proposta adquire especial importância no contexto da reforma tributária brasileira, que consolidou uma nova estrutura para os tributos sobre o consumo, com destaque para o **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** e a **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)**. A introdução de alíquotas diferenciadas e de regimes específicos, como a desoneração da Cesta Básica Nacional e os incentivos à Zona Franca de Manaus, reflete o equilíbrio legislativo entre neutralidade fiscal e objetivos redistributivos. No entanto, a falta de uma avaliação efetiva desses benefícios ao longo do tempo pode comprometer a transparência e perpetuar distorções econômicas e sociais, tornando imprescindível o aprimoramento do modelo de revisão quinquenal.

O caráter inovador da pesquisa reside em sua abordagem interdisciplinar e comparativa. A pesquisa propõe a integração de princípios de direito tributário, como a eficiência fiscal e a justiça tributária, com ferramentas analíticas oriundas de políticas públicas e economia, como a análise custo-benefício e a mensuração de impacto. Essa perspectiva permite não apenas explorar as lacunas do modelo atual, mas também propor soluções práticas e fundamentadas para sua implementação. Além disso, ao dialogar com experiências internacionais, especialmente de países-membros da **OCDE**, a pesquisa busca adaptar práticas consolidadas ao contexto brasileiro, ampliando seu escopo de aplicabilidade.

No campo normativo, a obrigatoriedade da avaliação quinquenal dos benefícios fiscais oferece uma oportunidade inédita para consolidar o controle sobre os gastos tributários, que são frequentemente criticados pela falta de transparência e monitoramento efetivo. Assim, a pesquisa propõe discutir como essas avaliações podem ser normatizadas e operacionalizadas, considerando os desafios institucionais e técnicos envolvidos.

O potencial de impacto da pesquisa se estende à formulação de políticas públicas mais eficazes e sustentáveis. Ao propor diretrizes metodológicas para a avaliação quinquenal, a pesquisa busca oferecer subsídios concretos para que os benefícios fiscais deixem de ser instrumentos meramente políticos e se tornem ferramentas efetivas de promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Além disso, a pesquisa tem impacto direto sobre a promoção de transparência e participação social no sistema tributário brasileiro. A criação de mecanismos que permitam auditorias públicas, consultas populares e o acesso irrestrito aos resultados das avaliações quinquenais pode fortalecer a confiança na administração tributária e aproximar o sistema fiscal dos cidadãos.

Por fim, a pesquisa contribui para o avanço da doutrina tributária ao explorar um tema ainda pouco desenvolvido no Brasil. A análise da avaliação quinquenal dos benefícios fiscais, sob o prisma da efetividade, oferece novas perspectivas para o debate acadêmico e para a prática jurídica. Seu impacto extrapola o plano teórico, influenciando diretamente a gestão pública e a reforma tributária em curso.

4. Familiaridade com Objeto da Pesquisa

Como Procuradora da Fazenda Nacional atuando na Divisão de Acompanhamento Especial da 6ª Região há quase uma década, minha experiência está diretamente ligada à gestão e ao contencioso tributário, abrangendo questões de alta relevância econômica e jurídica. Minha atuação inclui a defesa dos interesses da União em disputas tributárias estratégicas, frequentemente relacionadas à interpretação de normas que envolvem a concessão, manutenção e controle de benefícios fiscais. Esse contexto me proporciona uma visão prática sobre as lacunas normativas e os impactos financeiros associados a esses incentivos no Brasil.

Além disso, tenho lidado extensivamente com temas de grande complexidade, como a tributação de grandes grupos econômicos, o combate à erosão da base tributária e a análise de práticas de elisão fiscal. Essa vivência não apenas reforça minha compreensão sobre os desafios internos do sistema tributário, mas também me familiariza com práticas e padrões internacionais de avaliação e gestão fiscal, particularmente no âmbito da OCDE e de outras jurisdições que já implementaram mecanismos estruturados para monitoramento de incentivos tributários. Essa perspectiva comparativa será fundamental para propor soluções aplicáveis ao contexto brasileiro.

Minha trajetória inclui ainda o acompanhamento e a análise de iniciativas normativas e legislativas voltadas para a modernização do sistema tributário nacional, permitindo-me compreender as dinâmicas políticas e institucionais que influenciam a implementação de reformas estruturais. Essa combinação de experiência prática, conhecimento técnico e interesse acadêmico me habilita a abordar de forma precisa e aprofundada os desafios e oportunidades relacionados à criação de um modelo de avaliação quinquenal de benefícios fiscais, contribuindo para a formulação de propostas que promovam maior eficiência, transparência e justiça tributária no Brasil.

5. Bibliografia Preliminar

1. **ALHO NETO, João de Souza.** *Interpretação e aplicação de benefícios fiscais*. São Paulo: IBDT, 2021.
2. **BEVILACQUA, Lucas.** *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
3. **BINENBOJM, Gustavo.** *Benefícios fiscais como regulação por incentivos. In: Estudos de direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

4. **CARVALHO, Paulo de Barros.** *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

5. **FOLHA DE SÃO PAULO.** Saúde, educação e alimentos não precisam de imposto menor na Reforma Tributária, diz especialista. São Paulo, 11/05/2023. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/saude-educacao-e-alimentos-nao-precisam-de-imposto-menor-na-reforma-tributaria-diz-especialista.shtml. Acesso em: 16.01.2025.

6. **FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV).** *Tax Expenditures and Concessions Report (TECR) - Brazil: Preliminary Version*. São Paulo: FGV Direito SP, 2024. Disponível em: https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/users/user2195/tecr-brazil-versao-preliminar-13-11-2024.pdf

7. **GUIMARÃES, Raquel Lamboglia.** *O controle financeiro da atividade de fomento: o TCU e a aferição de resultados*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019.

8. **IMF (International Monetary Fund).** *Tax Policy and Expenditures: A Global Perspective*. Washington, DC: IMF, 2022.

9. **IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada).** *Governança Orçamentária no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2022.

10. **JOTA.** Avaliação quinquenal dos benefícios tributários: medida de responsabilidade fiscal ou controle de preços? Tathiane dos Santos Piscitelli, Núbia Castilhos, Luiza Machado de O. Menezes. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/avaliacao-quinquenal-dos-beneficios-tributarios-medida-de-responsabilidade-fiscal-ou-controle-de-precos em 24/11/2024.

11. **MEDAUAR, Odete.** *Direito Administrativo Moderno*. 20. ed. São Paulo: RT, 2022.

12. **OCDE.** *Consumption Tax Trends 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en/full-report.html.

13. **OECD.** *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264076907-en.

14. **PISCITELLI, Tathiane.** *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

15. **PISCITELLI, Tathiane.** *Nota sobre reforma tributária: análise das perspectivas de gênero e raça*. Revista dos Tribunais, v. 1055, pp. 263-273, 2023.

16. **PISCITELLI, Tathiane.** *Tributação de cigarros, bebidas açucaradas e agrotóxicos: quais as alternativas às contradições brasileiras*? In: Tathiane Piscitelli; Adriana Carvalho (coord.). Tributos Saudáveis – Diálogo entre direito, saúde e economia. São Paulo: Thomson Reuters, 2023, pp. 125-169.

17. **RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB).** Relatório de Renúncias Tributárias. Brasília: RFB, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia.

18. **TAMANINI, Tarcísio Milhomem.** *Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p.455-472. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

19. **TORRES, Ricardo Lobo.** *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Editora Processo, 2018.

20. **TORRES, Ricardo Lobo.** *O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 31, n. 121, jan./mar. 1994.

21. **WORLD BANK.** *Public Expenditure Review: Tax Expenditures*. Washington, DC: World Bank, 2020.

22. **ZYMLER, Benjamin.** Direito Administrativo e controle. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

23. **ZYMLER, Benjamin.** Questões de controle: controle das finanças públicas no Brasil. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 29, n. 76, abr./jun. 1998.

6. Cronograma de Execução

	2025												2026								
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																					[90h]
Análise de legislação e jurisprudência																					[30h]
Desenvolvimento da Versão Preliminar do Trabalho																					[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																					[20h]
Desenvolvimento da Versão Intermediária																					[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																					[20h]
Desenvolvimento da Versão Provisória																					[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																					[20h]
Depósito do Trabalho para Banca de Qualificação																					[10h]
Ajustes para Versão Definitiva																					[20h]
Depósito da Versão Final para Banca Examinadora																					[10h]
Ajustes da Versão Final após Banca Examinadora e entrega à FGV																					[10h]
TOTAL																					**[320h]**