

O DIREITO BRASILEIRO ATENDE ÀS DIRETRIZES DE GOVERNANÇA
DE INCENTIVOS FISCAIS PARA COMBATE AO BEPS?

*DOES BRAZILIAN LAW MEET THE GOVERNANCE GUIDELINES FOR
TAX INCENTIVES TO COMBAT BEPS?*

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff*

Maria Stela Campos da Silva **

Rodrigo Baia Nogueira***

RESUMO: O desenvolvimento de um sistema de controle de incentivos fiscais é um aspecto especialmente problemático para os sistemas jurídicos. Um caminho interessante para aprimorar a compreensão do tema é avaliar as normas jurídicas a partir de estudos e orientações produzidos por organizações internacionais. No presente artigo, adota-se como referencial teórico estudos sobre governança de incentivos fiscais produzidos no contexto de Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS), conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para responder à pergunta: o direito brasileiro atende às diretrizes de governança de incentivos fiscais para combate ao BEPS? Conclui-se que, embora o sistema disponha de normas que se harmonizam com as orientações, elas são insuficientes para a recepção das diretrizes.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. Controle. Governança. BEPS. OCDE.

Artigo recebido em 16 de agosto de 2019.

Artigo aceito em 04 de maio de 2020.

* Doutora em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direitos Humanos pela Universidade de São Paulo. Graduação em Direito pela Universidade Federal do Pará (2005). Advogada. Professora no curso de graduação em Direito e Professora na Pós-Graduação da Universidade Federal do Pará. Ex- pesquisadora bolsista da Fundação Ford. Membro da Rede de Pesquisa Junction Amazonian Biodiversity Units Research Network Program (JAMBU-RNP). Tem experiência na área jurídica com ênfase em Direito Financeiro, Direito Tributário e Direitos Humanos. Atua também com Direito Empresarial e Direitos Humanos, alinhando o Terceiro Setor com Responsabilidade Social. Email: lumascaff@yahoo.com.br

** Graduada em Direito pela Universidade Federal do Pará (2000) com especialização e mestrado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (2002). Doutorado em Direito pela Universidade Federal do Pará (2014). Atualmente é professora da graduação e pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará. Advogada - Escritório Alberto Campos Advogados Associados. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Financeiro e Tributário. Email: stelacampos@gmail.com

*** Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará. Especialista em Direito Tributário (2014) e Advocacia Pública (2016). Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará (2010). Procurador do Estado do Pará.. Email: bnogueira.rodrigo@gmail.com

ABSTRACT: The development of a tax incentive control system is an especially problematic aspect for legal systems. An interesting way to improve understanding of the subject is to evaluate legal norms from studies and guidelines produced by international organizations. In this paper, the studies on governance of tax incentives produced in the context of Combating Erosion of the Tax Base and Transfer of Profits (BEPS), conducted by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), are adopted as a theoretical reference to answer the question: does the Brazilian legal system comply with the guidelines of legal incentives to oppose BEPS? It is concluded that, although the system has standards that are in line with the guidelines, they are insufficient for their reception.

Keywords: Tax incentives. Control. Governance. BEPS. OCDE

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. AS DIRETRIZES PARA GOVERNANÇA DE INCENTIVOS FISCAIS PROPOSTAS NO CONTEXTO DE COMBATE AO BEPS. 3. O SISTEMA JURÍDICO NACIONAL DE CONTROLE DE INCENTIVOS FISCAIS. 4. O SISTEMA JURÍDICO NACIONAL DE CONTROLE DE INCENTIVOS FISCAIS A PARTIR DAS DIRETRIZES INTERNACIONAIS DE GOVERNANÇA PROPOSTAS NO CONTEXTO DE COMBATE AO BEPS. 5. CONCLUSÃO. 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO.

Em 2019, a União estima que renunciará a R\$ 306 bilhões de reais em receitas tributárias, o que supera a soma dos orçamentos dos Ministérios da Saúde (R\$ 129 bilhões) e Educação (R\$ 121 bilhões)¹. Estas renúncias nada mais são do que despesas públicas, destinadas à implementação de políticas, mas realizadas diretamente pelo sistema tributário - os chamados "gastos tributários"². O assunto, dada a sua natureza e proporção, certamente demanda atenção da pesquisa jurídica.

1 BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orçamentos da União exercício financeiro 2019**: projeto de lei orçamentária. Brasília, 2018b. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/ploa/volume-1-1.pdf/view>>. Acesso em: ago. 2019.

2 Patrícia Dutra Sayd bem explica: "(...) o termo gasto tributário foi empregado pela primeira vez em 1967 pelo prof. Stanley Surrey, Secretário - Assistente do Tesouro dos Estados Unidos para Política Tributária de 1961 a 1969 (Surrey, 1973). A expressão tem sido utilizada para descrever

Um aspecto especialmente problemático neste tema, de importância para o direito, é conteúdo das normas que estabelecem controles aos incentivos fiscais³. Fernando Facury Scaff, reconhecendo esta dificuldade, enumera algumas de suas causas:

As renúncias fiscais possuem difícil controle por: a) Não ingressarem no orçamento, e sim estarem fora dele; b) O Brasil é um país em que os três níveis federativos possuem capacidade impositiva e podem renunciar ao seu exercício; c) Em face da opacidade e por atingirem segmentos econômicos específicos, poucas são as pessoas que reclamam das renúncias fiscais, o que é diverso da imposição tributária.⁴

Para iluminar a compreensão destas normas, em busca de aprimoramentos, parece interessante avaliar o direito brasileiro a partir de estudos e orientações produzidos por organizações internacionais, especialmente aqueles fundados em bases empíricas e que decorrem da experiência de países diversos.

os dispositivos especiais do imposto de renda federal que representam renúncia de receitas (portanto perdas governamentais), feitos por meio desse imposto para alcançar diversos objetivos econômicos e sociais, abrangendo um grupo relativamente restrito de contribuintes, setor ou região, e que, em princípio, poderia ser substituído por um programa de gasto direto (Rosa, 1996). Surrey (1973) considera que os dispositivos de reduções, deduções e isenções contidos no imposto de renda constituem, na verdade, uma forma de se prover assistência financeira governamental. O Governo, ao invés de arrecadar e gastar diretamente em cada setor, região ou grupo de contribuintes que por interesse econômico e político venham a ser eleitos áreas de investimento tributário, opta por deixar de arrecadar, gerando perda de receita, que pode ser entendida como despesa. Como em seus propósitos, a renúncia fiscal se assemelha aos gastos orçamentários do Governo, mas estes são realizados por intermédio da redução de arrecadação tributária e não por desembolso direto. Os gastos tributários são considerados gastos realizados por meio do sistema tributário, portanto se caracterizam como gastos indiretos (Surrey, 1973).” (SAYD, P. D. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. 2003. 84 p. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) — Escola Nacional de Saúde Pública, p. 14-15)

3 Neste trabalho, utiliza-se “incentivos fiscais” para designar genericamente as várias espécies de renúncias fiscais (isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, etc).

4 SCAFF, F. F. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual - Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Forum, 2018, p. 400.

Esta é a orientação adotada no presente artigo. O referencial teórico escolhido são os estudos sobre a governança de incentivos fiscais produzidos por entidades internacionais no contexto de Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS), conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a partir do qual se busca respostas para a seguinte questão: o sistema normativo de controle de incentivos fiscais atende às diretrizes de governança para combate ao BEPS?

Neste desiderato, dois esclarecimentos são importantes.

Em primeiro lugar, sobre os estudos escolhidos como referência, ressalva-se dois aspectos: i) suas análises estão concentradas em incentivos fiscais destinados à atração de investimentos em busca de desenvolvimento, deixando de lado os que visam objetivos diversos (por exemplo, proteção do meio ambiente); ii) a base destes estudos são, em geral, países de baixa renda (*low income countries*), portanto não diretamente o caso brasileiro. Compreende-se, entretanto, que as ponderações apresentadas sobre a governança dos incentivos fiscais são úteis para uma avaliação geral do sistema normativo brasileiro de controle.

Em segundo lugar, o artigo tem objeto limitado a uma avaliação geral do sistema nacional, deixando de lado particularidades de espécies tributárias e entes políticos (quando necessário, a União é utilizada como referência para demonstrar o funcionamento do sistema nacional).

O trabalho está estruturado da seguinte forma: primeiramente, apresenta-se as orientações sobre a governança de incentivos fiscais propostas no contexto de combate ao BEPS; em seguida, identifica-se as normas que integram o sistema normativo nacional de controle destas políticas; após, busca-se confrontar o direito brasileiro com as diretrizes internacionais; por fim, na conclusão, consolida-se os resultados da análise.

2. AS DIRETRIZES PARA GOVERNANÇA DE INCENTIVOS FISCAIS PROPOSTAS NO CONTEXTO DE COMBATE AO BEPS.

Em julho de 2013, mediante provocação dos líderes do G20, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁵ publicou o estudo “Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”⁶.

Em síntese, o documento identifica riscos à soberania, receitas públicas e equidade fiscal pela erosão de bases fiscais, causada sobretudo pela transferência de lucros para jurisdições com tributação favorecida, nas quais não se desempenha atividade econômica real (e de forma lícita, com empresas resguardadas por lacunas propiciadas pela interação de normas internacionais e domésticas, bem como aproveitando-se de mudanças na estrutura de negócios originadas da globalização, em especial dos constantes avanços das tecnologias de informação e comunicação), e assim delinea linhas fundamentais para a compreensão e enfrentamento deste problema global.

O estudo sugeriu, de maneira mais específica, a criação de um plano de ação de alcance global para combate à erosão de bases tributárias, a fim de “dotar

5 A origem da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) remonta ao término da Segunda Guerra Mundial, e consequente início dos esforços para a reconstrução econômica da Europa, em grande parte destruída pelo conflito global. Mais especificamente, da criação, em 16/04/1948, da Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OEEC), entidade que reuniu países europeus para administrar o Plano Marshall, financiado pelos Estados Unidos. No final de 1960, já com o processo de reconstrução praticamente concluído, decidiu-se que o foco da entidade precisava ser redirecionado para uma missão mais global, incluindo a admissão de novos membros, o que foi feito em 14/12/1960, com o ingresso de Estados Unidos e Canadá, ao lado dos países europeus. No momento, a entidade conta com 36 membros, quase todos países desenvolvidos. Entre os países latino-americanos, encontra-se apenas o Chile, embora o ingresso da Colômbia tenha sido autorizado, restando pendentes formalidades de ratificação para a conclusão do ingresso. Suas atividades têm por objeto, em geral, o estudo de políticas econômicas, o que é feito mediante publicação de livros, relatórios, revistas, estatísticas, convenções padrão, recomendações, entre outros.

6 OECD. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>.

países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização do direito de tributar com as atividades econômicas reais”⁷.

Esta ideia foi concretizada em fevereiro de 2014, com a publicação, pela OCDE, do documento “Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros”⁸. Nele, foram estabelecidas 15 ações para combate ao BEPS⁹. Para acompanhar o desenvolvimento destas ações, lançou-se o “Projeto BEPS OCDE/G20”, no bojo do qual cada uma das ações vem sendo monitorada individualmente, dando origem a diversos documentos¹⁰.

Ainda neste contexto, a OCDE produziu, em julho 2014 (parte 1) e em agosto de 2014 (parte 2), relatórios com a finalidade de analisar de modo especial a situação dos BEPS em países de baixa renda, que foram em seguida publicados com o título “*Two-part report to G20 developing working group on the impact of beps in low income countries*”¹¹. Entre diversas situações particulares que erodem

7 OECD. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 11. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>.

8 OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014a. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>.

9 Ação 1: Abordar os desafios fiscais da economia digital; Ação 2: Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos; Ação 3: Reforçar as normas relativas às sociedades estrangeiras controladas; Ação 4: Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; Ação 5: Combater de forma eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; Ação 6: Prevenir a utilização abusiva de convênios; Ação 7: Prevenir que o status de estabelecimento permanente seja artificialmente evitado; Ações 8-10: Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor; Ação 11: Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos do BEPS e ações para remediá-los; Ação 12: Exigir que contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo; Ação 13: Re-examinar a documentação de preços de transferência; Ação 14: Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução das disputas; Ação 15: Desenvolver um instrumento multilateral.

10 As informações são disponibilizadas no site da organização internacional: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> e <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>.

11 OCDE. **Two-part report to G20 developing working group on the impact of beps in low income countries**. 2014b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>>.

as bases tributárias destes países, encontra-se em destaque a utilização ineficiente de incentivos fiscais para atração de investimentos:

Além disso, os países em desenvolvimento usualmente enfrentam pressão intensa para atrair investimentos por meio de incentivos fiscais, o que pode erodir a base tributária do país com pouco benefício demonstrável (...).¹²

O documento diagnostica que, em geral, há falta de transparência e clareza na concessão, administração e governança de incentivos fiscais:

Os danos às bases de receita que corroem os recursos para os verdadeiros *drivers* das decisões de investimento - infraestrutura, educação e segurança são agravados pela falta de transparência e clareza na provisão, administração e governança dos incentivos fiscais nos países em desenvolvimento. A concessão de incentivos fiscais para investimentos em países em desenvolvimento é muitas vezes feita fora das leis e da administração tributária do país, às vezes mediante múltiplos atos legislativos. A concepção e administração de incentivos fiscais podem ser da responsabilidade de vários ministérios diferentes (por exemplo, finanças, comércio, investimento). Quando vários Ministérios estão envolvidos, eles não podem coordenar suas medidas de incentivo (tributárias e não tributárias) entre si ou com a autoridade nacional de receitas, de modo que os incentivos podem se sobrepor, ser inconsistentes ou até mesmo funcionar com objetivos opostos. A discricionariedade administrativa na gestão de incentivos pode aumentar seriamente o risco de corrupção e *rent-seeking*.¹³

Salienta, ainda, que em regra não há cuidado com a concorrência fiscal internacional, o que leva a uma "corrida para o fundo", tornando todos coletivamente piores, e que não se atenta para a potencial criação de oportunidades

12 OCDE, op. cit., p. 8, tradução livre.

13 OCDE, op. cit., p. 26, tradução livre.

Neste diapasão, embora o controle de incentivos fiscais não esteja originalmente prevista no plano de ação desenvolvido para combate ao BEPS, sugere-se esta ação para países em desenvolvimento, a fim de que os seguintes objetivos sejam concretizados:

- Desenvolver melhor orientação sobre a avaliação dos custos e benefícios dos incentivos fiscais para informar a formulação de políticas.
- Calcular a quantia de receita perdida que é atribuível a incentivos fiscais para investimento, incluindo perdas de receita devido a oportunidades de planejamento fiscal não intencionais.
- Realizar revisões periódicas do impacto dos incentivos fiscais, avaliando até que ponto os incentivos têm os efeitos desejados sobre o investimento e se esses efeitos são alcançados a um preço razoável.
- Melhorar a transparência e a governança dos incentivos fiscais para investimentos i) oferecendo incentivos fiscais apenas por meio de leis tributárias e ii) consolidando-os sob a autoridade de um órgão governamental.
- Reforçar a cooperação regional para evitar a concorrência fiscal prejudicial.¹⁴

Para o alcance deste fim, recomendou-se que a OCDE, Fundo Monetário Internacional, Nações Unidas e Banco Mundial produzissem conjuntamente um guia para ajudar países em desenvolvimento a concretizar esta ação¹⁵.

Em outubro de 2015, a recomendação foi atendida com a publicação conjunta do documento "*Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*"¹⁶, que aprofunda a análise do assunto.

14 OCDE, op. cit., p. 27, tradução livre.

15 OCDE, op. cit., p. 59.

16 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL. **Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment**. 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>>.

O estudo parte da premissa, extraída da experiência das entidades, de que em regra há amplo espaço para um uso mais efetivo e eficiente de incentivos fiscais para atração de investimentos, seja pela redundância (os investimentos seriam feitos mesmo sem eles), seja pelo alto custo fiscal, que reduz oportunidade de investimentos em infraestrutura, serviços públicos e suporte social (todos altamente demandados) ou requer maior tributação de outras atividades¹⁷. Os incentivos fiscais servem a um propósito social útil, segundo o documento, se os benefícios sociais excedem os custos sociais a ele associado: o lado dos benefícios é analisado a partir da efetividade (o incentivo fiscal realiza o objetivo declarado?), o lado dos custos a partir da eficiência (os objetivos são concretizados a custos sociais baixos?).¹⁸

Em relação à efetividade (benefícios sociais), os seguintes elementos são considerados críticos: (i) tamanho do efeito do investimento líquido (isto é, considerando os efeitos de redundância e de deslocamento de outras áreas); (ii) impacto líquido do maior investimento em empregos e salários (o investimento, ainda que crie empregos, pode extinguir outros existentes, de modo que é necessário analisar qualitativamente os salários e a produtividade dos antigos e novos); e (iii) repercussão de produtividade (vez que o novo investimento pode impulsionar a produtividade de outros setores na economia doméstica)¹⁹.

Quanto à eficiência (custos sociais), os seguintes fatores são apontados como centrais: (i) perdas líquidas de receita pública (cálculo que leva em conta que os aumentos de investimento líquido e emprego podem gerar receitas); (ii) custos administrativos e de conformidade (aumentado, entre outros fatores, pela complexidade do processo de concessão e pela vulnerabilidade a *rent seeking* e

17 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 3.

18 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 8-9.

19 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 10.

corrupção); (iii) escassez de fundos públicos (há um custo de oportunidade diante de outros usos possíveis do fundo público, tais quais gastos diretos em infraestrutura ou educação); e (iv) distorção na alocação de recursos (tributos, e não produtividade, podem determinar a alocação de recursos de capital e trabalho, reduzindo a produtividade média e a renda per capita, em detrimento do crescimento econômico)²⁰.

Efetividade e eficiência, segundo o estudo, somente podem ser alcançados a partir de cuidadoso desenho institucional e boa governança²¹. Busca-se, então, estabelecer princípios de boas práticas na condução destas políticas.

Em relação à governança, as entidades destacam como condutas chave que:

- A concessão e o monitoramento de incentivos fiscais sejam guiados pelo estado de direito, com clareza sobre os critérios de elegibilidade;
- A autoridade para conceder incentivos fiscais em nível nacional (relacionados a tributos nacionais) seja exclusiva do Ministério das Finanças; decisões, se necessário, baseadas nas visões de interessados espalhados pelo governo.
- Eficácia e transparência da administração e avaliação.²²

Em relação ao primeiro item, salienta-se que a concessão de incentivos apenas por leis viabiliza um debate público e evita influências indevidas, bem como que preferencialmente uma única lei deve consolidá-los, vez que distribuir incentivos por diversas legislações compromete a transparência e a acessibilidade, provocando distorções, incertezas e perdas de receitas²³. Além disso, afirma-se que a própria lei deve especificar de forma clara e verificável os

20 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 10.

21 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 3.

22 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 24, tradução livre.

23 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 25.

critérios de elegibilidade, com pouco espaço para interpretações subjetivas ou negociações (a discricionariedade incentiva o *rent-seeking* e a corrupção, enfraquecendo a confiança de novos investidores)²⁴.

Quanto ao segundo (autoridade que deve concedê-los), o documento assevera ser fundamental a coordenação, que não é devidamente construída quando há descentralização: Ministérios diferentes usualmente possuem objetivos diferentes, pelo que benefícios fiscais podem se sobrepor, tornar-se inconsistentes ou estar sujeitos a interesses questionáveis. Sugere-se que, além da concentração, haja uma abordagem holística, posicionando incentivos em uma ampla estratégia de desenvolvimento²⁵.

Em relação ao terceiro ponto (eficácia e transparência da administração e avaliação), frisa-se que é necessário proporcionar informações que garantam avaliação por todos os interessados (legisladores, empresários, sociedade civil e público em geral), bem como que autoridades sejam responsabilizadas por suas ações, com o que se combate a corrupção e se fortalece a confiança de investidores no governo e do público no sistema tributário²⁶.

A transparência deve abranger três dimensões: a) legal: os incentivos fiscais devem ter base em leis tributárias; b) econômica: a racionalidade que justifica o incentivo deve ser claramente explicitada, permitindo debate público sobre as prioridades políticas do país; os custos e benefícios devem ser avaliados *ex-ante* e *ex-post* periodicamente, a partir de suposições e metodologias claras, com resultados publicados; c) administrativa: os critérios de qualificação devem ser claros, simples, específicos e objetivos, a fim de reduzir o poder discricionário

24 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 26.

25 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 27.

26 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 23-24.

dos oficiais responsáveis pela concessão; o processo de tomada de decisão deve ser aberto; e uma lista dos incentivos concedidos deve ser publicada²⁷.

Estas são, em linhas gerais, as diretrizes para governança de incentivos fiscais produzidas no contexto de combate ao BEPS.

3. O SISTEMA JURÍDICO NACIONAL DE CONTROLE DE INCENTIVOS FISCAIS.

Passa-se, então, à identificação das normas brasileiras relacionadas ao controle de incentivos fiscais atualmente em vigor.

Celso de Barros Correio Neto, em trabalho específico sobre benefícios fiscais, classifica estas normas de controle em quatro espécies:

(...) *parâmetros específicos*, notadamente no que se refere aos controles: (1) de forma (art. 150, §6º, da Constituição Federal), (2) de transparência (art. 165, §6º, da Constituição), (3) de vigência (art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e (4) de impacto orçamentário-financeiro (art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2000).²⁸

O controle de forma, em primeiro lugar, consiste na reserva de lei específica para a concessão de benefícios fiscais, prevista no art. 150, §6º, da Constituição Federal²⁹.

O controle de transparência, por seu turno, reporta-se à regra que prescreve a inclusão de demonstrativo regionalizado do efeito destes incentivos

27 OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL, op. cit., p. 24.

28 CORREIA NETO, C. de B. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. Kindle Edition, posição 4.568.

²⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (. . .) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988).

sobre as finanças no projeto de lei orçamentária anual, estabelecida no art. 165, §6º, da Constituição Federal.³⁰

O controle de vigência, mencionado pelo autor, remete à disposição transitória da Lei Maior³¹ que criou regras para os incentivos em vigor por ocasião de sua promulgação, cujo valor é apenas histórico, refletindo o reconhecimento constitucional da importância da revisão periódica.

Por fim, o controle de impacto financeiro-orçamentário diz respeito à regra do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000³², dispositivo que cria

³⁰ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (. . .) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988)

³¹ Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei. § 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. § 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo. (BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988)

³² Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 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. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá

condições prévias à implementação de renúncias com vistas ao equilíbrio das contas públicas.

Para além destas quatro modalidades específicas de controle, é importante destacar que o art. 70 da Constituição Federal³³ prevê que seja realizado um controle de custo-benefício (ou controle de mérito) pelos órgãos que integram os sistemas de controle interno e externo.

Outrossim, identifica-se no sistema brasileiro abertura ao controle social, compreendido, na esteira de Fernando Facury Scaff, como “o controle exercido diretamente por toda a sociedade, e não por meio do Estado”³⁴. Ele é propiciado, entre outras, pelas normas que garantem liberdade de imprensa, orçamentos participativos e sistemas de ombudman³⁵, as quais abrangem os incentivos fiscais.

Diante destas considerações, são cinco as espécies de controle de incentivos fiscais em vigor no sistema normativo brasileiro: a) controle de forma; b) controle de transparência; c) controle de impacto financeiro-orçamentário; d) controle de mérito; e e) controle social.

4. O SISTEMA JURÍDICO NACIONAL DE CONTROLE DE INCENTIVOS FISCAIS A PARTIR DAS DIRETRIZES INTERNACIONAIS DE GOVERNANÇA PROPOSTAS NO CONTEXTO DE COMBATE AO BEPS.

outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000)

³³ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988)

³⁴ SCAFF, F. F. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual - Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Forum, 2018, p. 497.

³⁵ SCAFF, F. F., op. cit., p. 501-506.

Na forma do que exposto, as considerações sobre a governança de incentivos fiscais podem ser sintetizadas nos seguintes itens:

a) respeito ao estado de direito, que inclui a criação, concessão e monitoramento a partir de leis, com critérios claros, simples, específicos e objetivos (baixa discricionariedade administrativa), bem como a consolidação de incentivos em uma única lei;

b) concentração da governança em uma única autoridade, em cada esfera da Federação, para coordenação de objetivos potencialmente diversos no governo e posicionamento das políticas em uma ampla estratégia de desenvolvimento;

c) eficácia e transparência da administração e avaliação, que engloba a realização de estudos *ex ante* e *ex-post* periódicos, a partir de suposições e metodologias claras, com a devida publicação (ou seja, a avaliação dos custos e benefícios sociais, que deve levar em conta aspectos como a redundância, o custo dos resultados alcançados, a concorrência fiscal internacional, a criação de oportunidades de planejamento fiscal não intencionais, impactos federativos, etc); um processo de decisão aberto, que viabilize debate público; documentação e divulgação de incentivos concedidos e seus objetivos; e, enfim, a publicação de todas as informações relevantes de forma clara e acessível aos interessados.

Em relação ao respeito ao estado de direito, observa-se que o controle de forma, estabelecido no art. 150, §6º, da Constituição Federal, representa importante garantia, assegurando parcial cumprimento das orientações das organizações internacionais: a exigência de lei específica assegura que incentivos fiscais estarão sujeitos a debates públicos, constringendo influências indevidas.

Todavia, por outro lado, as orientações das entidades revelam que o sistema brasileiro poderia ter contribuído de modo muito mais incisivo para a governança destas políticas se: i) estabelecesse não apenas a necessidade de lei

específica, mas de uma mesma lei específica para consolidar diversos incentivos fiscais; ii) se avançasse sobre a modo como os critérios de elegibilidade deveriam figurar nestas leis.

Quanto à concentração da governança em uma única autoridade, não há no sistema brasileiro imposição neste sentido. A medida depende da discricionariedade de cada governo, o que expõe estas políticas à descentralização, e conseqüentemente aos riscos de ausência de coordenação, sobreposição, interesses conflitantes, sensibilidade a interesses questionáveis e desvinculação de uma ampla estratégia de desenvolvimento.

Por meio de recentes atos normativos, o Poder Executivo Federal reconheceu este problema e, em alguma medida, avançou ao encontro das sugestões internacionais. Em 2018, o Decreto nº 9.588³⁶ criou no âmbito federal o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União – CMAS, com propósito de “monitorar e avaliar, de forma contínua, as políticas públicas financiadas por subsídios da União, principalmente quanto aos seus impactos fiscais e econômicos, de forma a orientar a ação estatal para a geração de valor à sociedade, em consonância com as boas práticas de governança pública” (art. 1º). Este regulamento foi revogado pelo Decreto nº 9.834 de 12 de junho de 2019³⁷, que alterou a nomenclatura do colegiado consultivo para Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, e estabeleceu as finalidades de “avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União” (art. 1º, inciso I) e “monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em

36 BRASIL. Decreto nº 9.588 de 27 de novembro de 2018. Institui o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 2018a.

37 BRASIL. Decreto nº 9.834 de 12 de junho de 2019. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jun. 2019.

consonância com as boas práticas de governança” (art. 1º, inciso II). A tabela que figura Anexo I do Decreto nº 9.834/2019, intitulada “órgãos gestores e responsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária”, comprova que a descentralização da gestão destas políticas atingiu níveis preocupantes.

Não obstante o avanço, os dispositivos regulamentares ainda mantêm dezenas de Ministérios na condição de órgãos gestores, centralizando apenas as atividades de monitoramento e avaliação, com natureza consultiva, no novo Conselho.

Por fim, no tocante à administração eficaz e transparente, identifica-se normas no direito brasileiro que contribuem para a implementação deste objetivo: o controle de transparência (art. 165, §6º, da Constituição Federal) assegura que sejam feitos estudos sobre o impacto destas políticas nas receitas e despesas, que devem ser públicos, vez que acompanham o projeto de lei orçamentária anual; o controle de impacto financeiro-orçamentário (art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000) impõe estudo dos custos financeiros relativos a três exercícios e à compatibilidade das políticas com as metas de resultados fiscais; o controle de mérito (art. 70 da Constituição Federal) impulsiona que sejam realizadas análises de custo-benefício; e a abertura ao controle social propicia que incentivos fiscais sejam discutidos e questionados publicamente.

Ocorre que, diante das orientações das organizações internacionais, percebe-se que estas normas são incapazes de garantir este fundamental quesito de governança.

Primeiramente, os estudos requeridos são singelos quando confrontados com a importância e complexidade das análises de custo-benefício destacadas nos documentos mencionados. Observa-se que, em verdade, os estudos impostos pelo direito brasileiro concentram-se apenas nos custos dos incentivos,

sem verdadeira preocupação com efetividade e eficiência. Este cuidado figura, em algum grau, nos controles de mérito e social, mas a baixa densidade normativa dessas espécies em relação à avaliação de incentivos fiscais faz com que, na prática, estudos mais aprofundados não sejam realizados, ou não tenham as indispensáveis periodicidade e uniformidade.

Pode-se confirmar esta circunstância pela leitura Acórdão nº 1270/2018 – Plenário, julgado em 06/06/2018, do Tribunal de Contas da União:

24. Já quanto à despesa indireta, os normativos e as rotinas administrativas atuais têm sido insuficientes para uma gestão eficiente das renúncias. O art. 14 da LRF define condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Entretanto, o dispositivo não impediu que fossem instituídas renúncias sem estimativa de cálculo adequada; sem prazo de vigência, sem órgão gestor, sem avaliação *ex ante*.

25. A título de exemplo, observa-se que do total de gastos tributários previstos no DGT 2018 (atualizado) que corresponde a cerca R\$ 284 bilhões, o equivalente a: (a) R\$ 240 bilhões possuem prazo de vigência indeterminado; (b) R\$ 125 bilhões não possuem órgão gestor; e (c) R\$ 123 bilhões não possuem órgão gestor e nem prazo de vigência definido. Assim, 98% dos gastos tributários sem órgão gestor não têm prazo de vigência determinado.³⁸

Ilustrativo também é o julgamento das contas do Presidente da República do exercício 2017, também pelo Tribunal de Contas da União:

Em decorrência das informações evidenciadas no relatório, foram expedidas 24 recomendações, com destaque para:

(...)

Ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para que, em conjunto com o Ministério da Fazenda e a Casa Civil da

38 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 1270/2018 – Plenário**. Relator: Ministro José Mucio Monteiro. Brasília, 2018a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1.270%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>.

Presidência da República, constitua grupo de trabalho com vistas à formulação de metodologia de análise custo-efetividade dos mecanismos de renúncias tributárias, financeiras e creditícias em vigor, com o objetivo de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem; (...)³⁹

Confira-se no mesmo sentido, ainda, relatório do Banco Mundial sobre a economia brasileira:

Segundo dados do tesouro nacional, o governo federal brasileiro gasta atualmente cerca de 6,2% do PIB em incentivos e subsídios fiscais de vários tipos, dos quais 4,3% em isenções fiscais e 1,9% em subsídios fiscais e crédito subsidiado (SEAE, 2018).

(...)

Apesar de seu custo considerável, as evidências de que essas transferências atingiram seus objetivos são muito limitadas (Notas de Política Pública 6 sobre produtividade e 7 sobre mercados de crédito). Em vários casos, os objetivos nunca foram plenamente definidos e as falhas subjacentes de mercado que justificariam a intervenção do governo não foram examinadas. Em outros, a evidência disponível sugere eficácia limitada a um custo alto.

De fato, é possível concluir que um número significativo desses benefícios seja o reflexo da busca de privilégios por grupos de interesse específicos, que obtêm apoio estatal a um custo alto para a sociedade como um todo.⁴⁰

Portanto, a ausência de uma normatização rigorosa permitiu, historicamente, que estudos indispensáveis para a garantia da efetividade e eficiência de políticas de incentivo fiscal não fossem realizadas.

39 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2017**. Brasília, 2018b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>.

40 GRUPO BANCO MUNDIAL. **Por um ajuste justo com crescimento compartilhado: Uma agenda de reformas para o Brasil**. 2018. Disponível em: <<http://pubdocs.worldbank.org/en/156721534876313863/Sum%C3%A1rio-Notas-de-Pol%C3%ADtica-P%C3%ABblica.pdf>>.

Por outro lado, a transparência orientada pelos documentos vai muito além da divulgação do montante global, evolução histórica e estimativa de impactos sobre receitas, despesas e metas de resultados fiscais, abrangendo abertura do processo de decisão, objetivos, beneficiários e especialmente estudos periódicos.

É certo que estas iniciativas, indispensáveis para uma administração transparente das políticas de incentivo fiscal, já são determinadas pelo princípio constitucional da publicidade e pela Lei de Acesso à Informação⁴¹. No entanto, também aqui, percebe-se que a ausência de normas especiais acaba por autorizar a divulgação seletiva de informações, em prejuízo dos princípios de boa prática de governança.

5. CONCLUSÕES

É possível, uma vez expostas estas considerações, retornar à questão proposta no presente artigo: o sistema de controle de incentivos fiscais no direito brasileiro atende às diretrizes de governança para combate ao BEPS?

A resposta é: insuficientemente.

O sistema dispõe de normas que se harmonizam com as orientações: estabelece que incentivos fiscais somente podem ser concedidos por lei específica (controle de forma); determina que sejam realizados e divulgados estudos de impacto nas receitas e despesas, com vistas ao equilíbrio das contas públicas (controles de transparência e de impacto orçamentário-financeiro); prescreve que o custo-benefício destas normas deve ser fiscalizado por órgãos

41 BRASIL. Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

dos sistemas de controle interno e externo (controle de mérito); prevê garantias para que estes incentivos sejam debatidos e questionados publicamente (controle social).

Todavia, são as omissões do direito brasileiro que se destacam: não obstante prescreva a necessidade de lei específica, o sistema não avança sobre o modo como devem ser fixados os critérios de elegibilidade ou sobre a necessidade de concentração dos incentivos em uma mesma lei; não há imposição de que uma mesma autoridade seja responsável pela governança; não se garante a realização periódica de avaliação de custos e benefícios sociais (objetivo central destas políticas); por fim, não se assegura devidamente a transparência, vez que apenas normas especiais garantiriam ações como a abertura do processo de decisão, divulgação periódica de avaliações, declaração clara de objetivos e publicação de todos os beneficiários.

Os aspectos problemáticos dos incentivos fiscais são variados e complexos, como bem demonstram os estudos analisados. Sem um bom sistema de controle, garantido por normas claras e seguras, a utilização de políticas desta natureza revela-se absolutamente inviável. Retomando a consciência de que as renúncias de tributos federais, no ano de 2019, foram estimadas em valores superiores à soma dos orçamentos dos Ministérios da Saúde e Educação, a reforma deste quadro normativo impõe-se com urgência.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: ago. 2019.

BRASIL. Decreto nº 9.588 de 27 de novembro de 2018. Institui o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 2018a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Decreto/D9588.htm>. Acesso em: ago. 2019.

BRASIL. Decreto nº 9.834 de 12 de junho de 2019. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jun. 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9834.htm>. Acesso em: ago. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: ago. 2019.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orçamentos da União exercício financeiro 2019**: projeto de lei orçamentária. Brasília, 2018b. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/ploa/volume-1-1.pdf/view>>. Acesso em: ago. 2019.

CORREIA NETO, C. de B. **O Averso do Tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. Kindle Edition.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Por um ajuste justo com crescimento compartilhado: Uma agenda de reformas para o Brasil**. 2018. Disponível em: <<http://pubdocs.worldbank.org/en/156721534876313863/Sum%C3%A1rio-Notas-de-Pol%C3%ADtica-P%C3%ABblica.pdf>>.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** Paris: OECD Publishing, 2014a. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>.

OCDE. **Two-part report to G20 developing working group on the impact of beps in low income countries.** 2014b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>>.

OCDE; FMI; ONU; BANCO MUNDIAL. **Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment.** 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>>.

OECD. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros.** Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>.

SAYD, P. D. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde.** 2003. 84 p. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) — Escola Nacional de Saúde Pública.

SCAFF, F. F. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual - Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil.** Belo Horizonte: Forum, 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 1270/2018 – Plenário.** Relator: Ministro José Mucio Monteiro. Brasília, 2018a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A1.270%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2017.** Brasília, 2018b. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>.