

Controle de Renúncia de Receitas da União à Luz do Princípio da Economicidade

Control of Tax Incentives by Federal Government According to Principle of Economicity

Letícia Brechoti de Souza

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUCCAMP).

Advogada em São Paulo (SP). *E-mail*: leticiabrechoti@gmail.com

Recebido em: 18-08-2019

Aprovado em: 03-03-2020

Resumo

O objetivo deste artigo consiste em analisar a possibilidade de aplicação do princípio da economicidade no controle de renúncias de receitas. Inicialmente, é feito um estudo acerca das renúncias de receitas e da legislação pertinente, bem como na atual problemática do controle de tais políticas de desoneração fiscal, que reside na inexatidão dos resultados esperados. Após, é realizado um estudo acerca do princípio da economicidade e das auditorias de natureza operacional, que podem ser utilizadas pelo órgão controlador na atividade de controle das renúncias de receitas, representando importante instrumento de verificação dos resultados das políticas estatais ao final de determinado exercício financeiro e, conseqüentemente, da economicidade, indo além da mera verificação da legalidade.

Palavras-chave: desoneração fiscal, controle, economicidade, orçamento público, tribunal de contas, auditoria.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the possibility of applying the principle of economicity in the control of tax incentives. Initially, a study is made about the concept of tax incentives and in the legislation applicable, as well as in the problem of current control of that, residing in the inexactitude of the results expected by it. After, a study is carried out on the principle of economicity and operational audits, which can be used by the Federal Court of Accounts in the control of tax incentives, which is an important tool for verifying the results of state policies at the end of a given financial year, and consequently of the economicity, going beyond the verification of legality.

Keywords: tax incentives, control, economicity, public budget, court of accounts, audit.

1. Introdução

A tributação é a atividade de que se vale o Estado para arrecadação de recursos necessários à manutenção das atividades de interesse público, podendo repre-

sentar também um importante instrumento para a promoção de outras atividades, por meio de normas que dispõem de outras funções, paralelas à arrecadação¹, por exemplo, a função indutora, que tem o intuito de provocar certos comportamentos como resposta a impulsos veiculados pela própria norma, que irão influenciar diretamente a ordem econômica e social².

As renúncias de receitas, ao serem introduzidas no ordenamento jurídico por meio de normas tributárias indutoras, devem produzir um efeito esperado invariavelmente correspondente a um benefício social ou uma alteração na ordem econômica e social. Assim, é preciso verificar se o efeito da renúncia de receita foi produzido quando da sua aplicação na situação concreta, sob pena de ser considerada ineficaz e expurgada do ordenamento jurídico.

Assim, é verificada a problemática existente no tema deste artigo, que reside na ausência de um controle preciso sobre os resultados das renúncias de receitas.

A produção de resultados das renúncias de receitas tendentes ao alcance de determinadas alterações na ordem econômica e social, capazes de promover um benefício social na comunidade de contribuintes como um todo, está intimamente ligada ao princípio constitucional da economicidade, que indica ao gestor do orçamento público a necessidade de se obter o melhor resultado, em termos de custo-benefício, na aplicação dos recursos públicos disponíveis, com um volume de gastos razoável e adequado ao equilíbrio financeiro das contas públicas.

Para realizar o controle do patrimônio público gerido pela União, o Tribunal de Contas dispõe de importantes instrumentos de medição das contas e gestão públicos, tais como as auditorias referidas no art. 71, inciso IV, da Constituição Federal³. Com relação aos tipos de auditorias, tem-se que as auditorias tradicionais se destinam à verificação da legalidade, ao passo que as auditorias de natureza operacional, por servirem à medição dos resultados produzidos com as políticas públicas de governo, se destinam ao controle da observância da economicidade das medidas estatais.

Verificou-se, porém, que o único controle das renúncias de receitas se limita à constatação do cumprimento da legalidade na elaboração do demonstrativo regionalizado dos efeitos por ela produzidos nas receitas e nas despesas, nos termos do art. 165, § 6º, da CF, sendo este documento apenas uma projeção do volume de recursos que se pretende renunciar ao longo do exercício financeiro respectivo. Não se afere, portanto, se os benefícios sociais pretendidos com as renúncias de receitas foram atingidos.

¹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 mar. 2016.

Apresenta-se, por conseguinte, a proposta de solução da problemática do controle de renúncia de receita desenvolvida neste artigo, capaz de responder à hipótese residente na possibilidade de aplicar a economicidade no controle de renúncia de receita da União, pelo Tribunal de Contas dela responsável.

2. Renúncia de receitas

A forma como se distribui a arrecadação tributária pelo Governo Federal depende de decisões políticas e econômicas, que devem respeitar uma série de regras impostas pela Constituição Federal e por leis infraconstitucionais a respeito da legitimidade dessas decisões e de restrições às despesas imotivadas contempladas nas leis orçamentárias, bem como da aplicação da receita nos programas de governo⁴.

Assim, a CF/1988 disciplina as regras gerais acerca do orçamento público, que estão inseridas no Título VI, Capítulo II, Seção II, sob a insígnia “Dos Orçamentos” (arts. 165 a 169), bem como as normas sobre o controle da execução orçamentária nos arts. 70 a 75. São, em verdade, diretrizes normativas que têm o objetivo de nortear a elaboração do planejamento orçamentário sobre as contas públicas, a fim de que o Estado realize o uso do dinheiro público de maneira responsável na promoção do desenvolvimento econômico e do bem-estar social⁵.

Ao lado da receita, o sistema tributário, compreendido como o conjunto de normas que define e delimita o processo de arrecadação, é permeado por desonerações, que, por sua vez, consistem em benefícios a respeito de créditos tributários concedidos pelo governo com o objetivo de, por exemplo, fortalecer o crescimento econômico de uma determinada região geográfica do país, o que muito dificilmente se desenvolveria sem a concessão do benefício⁶.

São também exemplos dos objetivos das desonerações que importem em benefícios de natureza tributária: desenvolver segmentos econômicos estratégicos, estimular determinados comportamentos dos contribuintes, que possam de alguma forma influenciar o mercado, proporcionar alívio financeiro a determinados grupos carentes de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes. Trata-se de política difundida no mundo todo, sem distinções de nível de desenvolvimento e de regime de governo⁷.

Ao conjunto das medidas de desoneração que importem em benefícios aos contribuintes dá-se o nome de renúncia de receitas. A expressão “renúncia de receitas” é utilizada, portanto, para designar a perda de arrecadação tributária

⁴ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do TCU*, n. 88, Brasília, p. 54-65, 2001.

⁵ CONTI, José Maurício (org.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: RT, 2010.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Renovar, 2013.

⁷ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do TCU*, n. 84, Brasília, p. 19-62, 2000.

do Estado em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários por ele concedidos para os fins que acima se especificou.

É importante notar o fato de que a renúncia de receita se caracteriza pela instituição de tratamento tributário diferenciado para um determinado grupo específico e limitado de contribuintes, segmento econômico ou região geográfica. Assim, as propostas que beneficiam a todo um universo de contribuintes, sem delimitação de grupos ordenados por alguma de suas características peculiares, apesar de acarretarem uma perda de arrecadação inegavelmente maior e mais danosa ao orçamento fiscal anual, não são encaradas como renúncia de receita.

Diante disso, excluem-se do rol de benefícios tributários sujeitos à regra do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁸ as propostas que visam, por exemplo, corrigir efeitos inflacionários e adequar a incidência do tributo às variações no valor real de sua base de cálculo, tal como a correção da tabela de incidência do imposto de renda da pessoa física, visto que o efeito daí irradiado alcança todo o conjunto dos contribuintes desse imposto em específico, e não um grupo delimitado, a não ser, porém, que o reajuste se desse apenas com relação a determinada faixa de renda.

São, portanto, as renúncias de receitas que deverão estar previstas no demonstrativo de gasto tributário do projeto de lei orçamentária anual, cuja vigência se dará no exercício subsequente à sua elaboração, tal como descrito no art. 165, § 6º, da Constituição, bem como no art. 5º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Relatório Anual de Atividades do Tribunal de Contas da União (TCU) referente ao ano de 2015, publicado em 30 de março de 2016 e produzido em cumprimento ao art. 71, § 4º, da CF, apresenta que as renúncias de receitas federais em 2015 mantiveram-se em expansão e alcançaram o montante projetado de R\$ 302,3 bilhões em 2014, assim classificados: R\$ 195,3 bilhões de benefícios tributários; R\$ 58,6 bilhões de benefícios tributários-previdenciários; e R\$ 48,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios.

Apurou-se que o montante das renúncias supera o das despesas realizadas (liquidadas) em algumas das principais funções do orçamento da União, como Saúde (R\$ 94 bilhões), Educação (R\$ 92 bilhões) e Assistência Social (R\$ 70 bilhões).

A análise dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, no Relatório, é encerrada com um recorte referente aos eventos Copa das Confederações Fifa 2013 e Copa do Mundo Fifa 2014. A projeção dos benefícios creditícios para os mencionados eventos correspondeu, em 2014, ao valor de R\$ 302 milhões, sendo R\$ 127 milhões referentes ao programa Procopa Turismo, R\$ 114 milhões para as arenas de futebol e R\$ 61 milhões destinados à mobilidade urbana. Os valores

⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 3 mar. 2016.

projetados para os benefícios tributários, por sua vez, totalizam R\$ 412 milhões para subsidiar a organização das Copas Fifa⁹.

2.1. A problemática do controle de renúncia de receita

A Constituição atribuiu ao TCU e ao Congresso Nacional a competência para a realização do controle externo sobre o orçamento da União e das entidades da administração direta e indireta, tal como descrito pelo art. 70, que diz respeito ao Congresso Nacional, e pelo art. 71, referente ao auxílio que o TCU exerce para com aquele nesse mister.

Para tanto, o TCU vale-se de alguns mecanismos de controle descritos no próprio art. 71 da CF, tais como pareceres, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

A atuação do controle externo sobre os benefícios fiscais (aqui entendidos como renúncia de receita) é limitada pelo demonstrativo regionalizado do efeito de sua concessão¹⁰, previsto no art. 165, § 6º, da CF, documento este que permite tão somente aos órgãos públicos a verificação do montante projetado de arrecadação no exercício financeiro seguinte a ser renunciado pelo Ente concedente do benefício¹¹.

Quer-se dizer que a atuação do controle externo nesse caso se limita à análise do cumprimento da legalidade ao se verificar se há adequação formal da projeção estampada no demonstrativo regionalizado do art. 165, § 6º, da CF com a disciplina normativa da renúncia de receita, especificamente sobre as normas a respeito de sua concessão, ampliação, prazos e fundamentação legal de existência do benefício.

Em que pese a análise a respeito da legalidade, que não se dispensa por ser igualmente necessária, o controle externo sobre a renúncia de receita não investiga o alcance dos objetivos desejados¹², constitucionalmente aceitos, que deram azo ao surgimento do incentivo fiscal. Isto é, o controle é realizado apenas sobre a projeção do montante a ser renunciado e se a concessão ou a ampliação do benefício estão em consonância com o princípio da legalidade, sem se avaliar no futuro se a medida adotada pelo Poder Público atingiu o fim que deu legitimidade à sua existência¹³.

⁹ *Relatório Anual de Atividades do TCU*. 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/transparencia/relatorios/relatorios-de-atividades/relatorios-de-atividades.htm>>. Acesso em: 9 mar. 2020.

¹⁰ PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários. *Cadernos Aslegis*, v. 8, n. 29, p. 41-74, maio-dez./2006. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/11013>>. Acesso em: 27 abr. 2016.

¹¹ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. O controle dos atos de gestão e seus fundamentos básicos. *Revista do TCU*, n. 80, Brasília, p. 17-50, 1999.

¹² ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do TCU*, n. 84, Brasília, p. 19-62, 2000.

¹³ BUGARIN, Paulo Soares. Economicidade e eficiência: breves notas. *Revista do TCU*, n. 101, ano 35, p. 15-17, jul.-set./2004.

Propõe-se, portanto, que o controle externo vá além do demonstrativo e da aferição da legalidade, que se ultrapasse essa etapa de fiscalização, passando pelo controle dos resultados produzidos pelas renúncias de receitas após o término do exercício financeiro projetado no demonstrativo regionalizado, a fim de verificar se o objetivo desejado de desenvolvimento econômico e social foi realmente cumprido.

3. O princípio da economicidade

Ao lado da atribuição de competências, a CF fixa diretrizes nas quais deve se basear o controle externo sobre o orçamento público pelo TCU e pelo Congresso Nacional. São vetores axiológicos que devem pautar a atividade de controle, no sentido de se consistirem em normas que devem ser atendidas pelo órgão fiscalizado, ou seja, os entes que exercem o controle devem investigar o atendimento a essas diretrizes, sendo elas elencadas no art. 70 da CF, quais sejam: legalidade, legitimidade e economicidade.

O controle externo do desempenho da administração pública feita pelo TCU deve, portanto, ser baseado nos valores embutidos no princípio constitucional da economicidade, cuja natureza alerta para uma ação mais profunda da atividade de fiscalização, indo além da estrita legalidade e legitimidade dos atos estatais praticados pelo ente controlado, mas passando por uma análise sobre os efeitos e os resultados alcançados com políticas públicas e os programas de governo.

O princípio da economicidade é um tema pouco explorado pela doutrina nacional, daí a dificuldade de se adotar um conceito universal a respeito da norma. Sobre o tema, tem-se geralmente a ideia de que a economicidade se define como um axioma que “transcende a mera legalidade, envolvendo o exame da relação custo-benefício de determinada despesa. Assim, deve ser devido se ao menor custo possível foi atingido o melhor resultado para a sociedade”¹⁴.

Com efeito, parece relevante, em um primeiro momento, uma pesquisa quanto ao aspecto conceitual do princípio: “[...] economicidade diz respeito a se saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para se chegar à despesa e se ela fez-se com modicidade, dentro da equação custo-benefício” (OLIVEIRA, HORVATH, TAMBASCO, 1990, p. 94)¹⁵; “[...] implica a eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação” (TORRES, 1991, p. 37-44)¹⁶; “[...] economicidade envolve questão de mérito, para verificar se o ór-

¹⁴ SIMÕES, Edson. *Tribunais de Contas: controle externo das contas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 275.

¹⁵ OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 1990. p. 94.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. *Revista do TCE/RJ*, n. 22, Rio de Janeiro, p. 37-44, jul./1991.

ção procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, uma adequada relação custo-benefício” (DI PIETRO, 1997, p. 490)¹⁷; “Nesse caso, ao invés do critério de seleção referir-se à maximização de lucros, refere-se à maximização do valor da diferença entre benefícios e custos sociais” (REZENDE, 1980, p. 111-112)¹⁸; [...] observa-se a eficiência como norma de conduta ao agente público, todavia sob a tela da economicidade, surgem outras questões que bem poderiam começar na seguinte trilha: os recursos gastos para a aquisição de materiais de escritório neste momento produziram o maior bem-estar possível aos jurisdicionados, tendo em vista que há déficits de seringas e medicamentos nos hospitais neste mesmo momento? (ALMEIDA, 2019, p. 5)¹⁹”.

Ainda, de acordo com Gustavo Massa Ferreira Lima:

Enquanto na esfera da iniciativa privada o planejamento de gastos visa à maximização do lucro, resumindo-se grosseiramente num encontro final entre todas as despesas efetuadas e das receitas auferidas, na esfera pública o foco deve estar voltado para a maximização do retorno social alcançado com a alocação dos recursos públicos, ou seja, na maximização do bem-estar social. É aí que reside a carga valorativa da economicidade, na busca do bem-estar social, na perseguição do maior retorno social na alocação da verba pública. A maior vantagem financeira é substituída na órbita pública pela maior vantagem social. Essa carga axiológica é que dá à economicidade um viés diferenciado de aplicação. O custo-benefício não deve ser visto na gestão do patrimônio público como simples operação matemática financeira em que o resultado positivo espelha lucro. O que se deseja é alcançar o maior grau de satisfação social. Esses valores são indissociáveis do conceito de economicidade como parâmetro de avaliação das despesas públicas (LIMA, 2010, p. 33-34)²⁰.

Em linhas gerais, propõe-se uma conceituação do princípio constitucional da economicidade como sendo uma norma constitucional que indica ao gestor do orçamento público a necessidade de se obter o melhor resultado em termos de benefício social na aplicação dos recursos públicos disponíveis, com um volume de gastos razoável e adequado ao equilíbrio financeiro das contas públicas.

Percebe-se que há uma clara relação de custo-benefício inserida na norma em exame, ao estabelecer-se uma ligação entre a modicidade das despesas públicas com o retorno social obtido com tal dispêndio.

A economicidade do orçamento público vai indicar, portanto, uma regra a ser observada pelo Poder Público na execução das metas inseridas na peça orça-

¹⁷ DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. *Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 490.

¹⁸ REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980. p. 111-112.

¹⁹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. A hora e a vez da Economicidade: o princípio da justiça econômica. In: Idem (org.). *Tributação e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. v. 1. p. 5.

²⁰ LIMA, Gustavo Massa Ferreira. O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 33-34.

mentária, e uma regra a ser perseguida pelo TCU no exercício do controle externo, isto é, a análise investigativa do órgão controlador deverá perquirir se o gestor do orçamento e as medidas adotadas a respeito dos recursos públicos estiveram de acordo com esse princípio.

3.1. Aplicação do princípio da economicidade no controle de renúncia de receitas da União

O processo constitucional definido para a análise das contas da União compreende duas etapas: a técnica, de competência do TCU, que emite relatórios e pareceres prévios, nos termos do art. 71, inciso I, da CF; e a política, a cargo do Congresso Nacional, a quem cabe julgar as referidas contas. A análise do controle externo é, neste artigo, delimitada ao âmbito de atuação do TCU²¹.

O Regimento Interno do TCU, no seu art. 228, § 2º, é claro quanto à observância do princípio em estudo na elaboração do relatório:

- a) o cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) quanto à legitimidade, eficiência e *economicidade*, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- b) o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do País; e
- c) o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar n. 101, de 4/5/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Também dispõe o art. 70, *caput*, da CF que a fiscalização orçamentária a cargo do TCU a respeito da aplicação das subvenções e renúncia de receita será exercida quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

Disso se infere nítida vinculação do gestor do orçamento público com a observância do princípio constitucional da economicidade. Propõe-se, portanto, o balizamento da concessão e da ampliação de incentivos fiscais com a busca pelo melhor custo-benefício na realocação desses recursos.

A lógica da economicidade representada pela relação custo-benefício social é perfeitamente aplicável no controle de renúncia de receita, pois será preciso verificar se o gasto conferido pela concessão de incentivo fiscal é adequado com o montante de recursos disponíveis, a fim de a coluna da despesa não ultrapassar a coluna da receita no orçamento público. Sob outra perspectiva, a economicidade aplicada ao controle de renúncia de receita determinará que a concessão do benefício tributário deva resultar o retorno social desejado, para o qual foi prevista a norma tributária indutora²².

Diante dessas considerações, extrai-se a vinculação perquirida neste artigo entre a) o necessário controle externo pelo TCU sobre os efeitos resultantes da

²¹ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 694.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, 2005.

concessão e da ampliação de renúncia de receita no exercício subsequente à elaboração do demonstrativo regionalizado, indo além da legalidade e legitimidade; e *b*) a norma contida no princípio constitucional da economicidade, condicionante da execução do orçamento público com o menor dispêndio de recursos possível na busca pelo melhor benefício social obtido com a aplicação da medida estatal.

Ao somar-se essas duas considerações, tem-se que: o controle externo do orçamento sobre os efeitos obtidos com a renúncia de receita, somado ao controle já existente sobre o volume projetado de receitas a não serem arrecadadas no exercício financeiro subsequente à elaboração do demonstrativo regionalizado, e sobre o real montante renunciado ao final do exercício financeiro, permitirá aferir se houve modicidade do gasto tributário indireto, isto é, se o gasto se deu em medida razoável e não desnecessária. A partir da aferição sobre os efeitos, será permitido constatar se a concessão do incentivo resultou no benefício social desejado que deu azo à sua existência. O resultado positivo dessa somatória, isto é, o alcance do benefício social desejado com a renúncia de receita em um volume de gasto tributário indireto razoável e não extraordinário a ponto de romper as contas públicas, será a constatação de que o princípio da economicidade foi atendido pelo gestor público na execução do orçamento.

Pela proposta de modicidade do gasto tributário indireto não se defende, entretanto, neste artigo, a redução total dos incentivos fiscais existentes, uma vez que eles são legitimados pela CF e por leis infraconstitucionais, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal e o CTN, e desejados pela sociedade como um todo, na medida em que são introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro por uma norma tributária indutora para promover o bem-estar social geralmente associado ao desenvolvimento econômico e social²³.

O que se defende, em verdade, é a redução dos gastos ineficientes, isto é, aqueles que não têm a capacidade de retornar o benefício social esperado, já que não terão razão de existência legítima se tal ocorrer, e dos gastos que, apesar de legítimos, estiverem causando um desequilíbrio no orçamento público diante de um cenário econômico não favorável, em que as receitas estejam se escasseando e a despesas as ultrapassando.

3.2. Auditorias de natureza operacional²⁴

O controle das renúncias de receitas é exercido atualmente apenas sobre o demonstrativo regionalizado dos efeitos da concessão e da ampliação dos incentivos fiscais sobre as receitas e as despesas, nos termos do art. 165, § 6º, da CF, documento este que segue em apartado da peça orçamentária. Por meio desse mecanismo, cumpre ao TCU avaliar se as medidas do Governo Federal que impo-
rte em renúncia de receitas estiveram de acordo com a legalidade.

²³ LIMA, Gustavo Massa Ferreira. Op. cit., 2010.

²⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

O controle externo limita-se, nesse caso, ao cumprimento da legalidade, sem levar em consideração o controle sobre a produção dos efeitos no futuro dos incentivos fiscais, sem avaliar se eles realmente tiveram o condão de promover o desenvolvimento econômico e social esperado, aí residindo a problemática do controle de renúncia de receita hoje existente.

A metodologia atualmente utilizada pelo TCU para fins de controle externo do orçamento é pautada em um modelo de administração burocrática, cuja conduta adotada pelo órgão fiscalizador é centrada basicamente nos processos e nos procedimentos administrativos e na verificação da correta aplicação da lei na aquisição de bens e serviços pelo setor público, campo extremamente diminuto em um universo gigantesco do qual representa o orçamento público.

Para aferir o resultado das ações governamentais, foi implementado um novo mecanismo de controle de responsabilidade e uso do TCU: a auditoria de natureza operacional (adiante referido apenas como ANOP), de previsão constitucional no art. 71, inciso IV, cuja dicção é a seguinte:

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e *auditorias de natureza* contábil, financeira, orçamentária, *operacional* e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II (grifou-se).

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União dispõem sobre a classificação das auditorias realizadas pelo tribunal da seguinte forma:

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em:

Auditorias de regularidade, que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Auditorias operacionais, que objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (NAT, p. 14).

As auditorias de natureza operacional, também conhecidas como auditorias de desempenho ou auditorias de gestão, são instrumentos por intermédio dos quais o controle externo avalia o resultado de determinado programa de governo ou política pública, considerando critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esse instrumento de fiscalização permite ao TCU verificar se a forma de utilização dos meios disponíveis à administração pública representa o uso mais econômico dos recursos públicos, isto é, se estão sendo entregues os melho-

res serviços em relação aos recursos disponíveis, bem como se os objetivos das políticas públicas estão sendo atingidos.

A auditoria de natureza operacional difere da auditoria tradicional, na medida em que esta segunda é centrada na verificação do cumprimento das normas pelos gestores, pouco importando o resultado alcançado. O objetivo dela é, portanto, verificar a observância da estrita legalidade. De acordo com a gravidade da eventual irregularidade apurada no âmbito da auditoria tradicional, o parecer do TCU a respeito do controle por ele exercido pode ser a rejeição das contas, a imputação de débitos, a aplicação de multa ou a simples recomendação de condutas aos gestores do patrimônio público.

Por outro lado, na ANOP são investigados os critérios de economia, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, muito além da devida legalidade, que não é aqui preterida. O objetivo da ANOP é a melhoria do desempenho da administração pública e da transparência da gestão, não se destinando, portanto, à aplicação de penalidades aos responsáveis pelo órgão controlado na eventual apuração de irregularidades. Ao revés, ao final da ANOP, são propostas recomendações no modo de gerir o patrimônio público, no sentido de otimizar o trabalho do gestor. Tal metodologia preconiza a aferição do desempenho da administração pública, mensurando e comparando os resultados alcançados com os resultados planejados nos programas de governo.

O tipo de controle centrado na verificação do cumprimento da norma, tal como a auditoria tradicional, é importante no combate à corrupção. No entanto, não é suficiente para verificar o desempenho da administração pública, pois não consegue detectar se os objetivos e as metas foram atendidos.

O controle exercido sobre a administração pública na metodologia na ANOP não tem por escopo punir o gestor infrator. O gestor, aqui, é tratado como um colaborador do desempenho otimizado da administração pública, sendo que os órgãos de controle externo o auxiliam nesse mister, sem a finalidade de impor penalidades. A fiscalização visa, pois, contribuir para a melhoria do desempenho da ação governamental, na busca de soluções pacíficas dos conflitos. Essa metodologia de controle é denominada de controle-consensual, contrapondo-se ao controle-sanção. Este último é típico das auditorias tradicionais e fruto do positivismo jurídico.

O resultado final do controle exercido mediante uma ANOP é uma espécie de termo de compromisso ajustado pelos gestores responsáveis pelo órgão controlado ou programa auditado com o TCU, envolvendo, basicamente, um cronograma em que são estabelecidos responsáveis, prazos e ações para o implemento das recomendações formuladas pelo órgão controlador (o TCU).

Outra distinção relevante é quanto aos relatórios produzidos pelo TCU ao final do trabalho de auditoria no órgão controlado. Na auditoria tradicional, o relatório emitido é pouco mutável, reportando-se apenas às desconformidades encontradas, e com perfil previamente estabelecido. Já os relatórios das ANOPs

trazem mais informações úteis para o processo gerencial, podendo ser adaptados de acordo com as particularidades de cada caso²⁵.

Nas auditorias tradicionais, também chamadas de auditorias de conformidade e contábeis, o TCU aplica reprimendas cujo cumprimento será apreciado apenas no julgamento seguinte das contas. Nas ANOPs, há uma preocupação com a implementação das recomendações emanadas pelo TCU, que são obrigatoriamente monitoradas após o julgamento e antes do julgamento seguinte. Neste processo de monitoramento das recomendações, é estabelecido um termo de compromisso entre o gestor responsável pelo órgão controlado e o TCU, denominado “plano de ação”, prevendo um cronograma de ações a serem implementadas.

É importante conhecer a metodologia da ANOP para que se possa ter ideia do seu potencial de melhoria do desempenho da administração pública. Segundo o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, a ANOP é o meio de exame independente e objetivo de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública²⁶.

Esse tipo de auditoria se divide em duas vertentes. A primeira é denominada de auditoria de desempenho operacional (ADO), que busca examinar em que medida os órgãos controlados pelo TCU estão operando de forma econômica, eficiente e eficaz e trata dos seguintes aspectos: causas das práticas antieconômicas e ineficientes, o cumprimento das metas previstas, e a aquisição, a proteção e a utilização dos recursos públicos. A segunda vertente é chamada de avaliação de programa (AVPR), que, por sua vez, tem por objetivo avaliar a efetividade de programas e projetos governamentais e sua implantação, procurando aferir os resultados práticos da intervenção governamental e examinando a relação entre os impactos projetados e os impactos produzidos.

A despeito da relevância da ANOP no desempenho da administração pública, o histórico da experiência com esse tipo de mecanismo de controle pelos Tribunais de Contas do País revela que sua utilização não é frequente²⁷.

O estudo levantado pelo Promoex em 2005 constatou que de um universo de 33 (trinta e três) Tribunais pesquisados, 19 (dezenove) nunca se utilizaram de ANOPs. Dos 14 (quatorze) Tribunais que realizaram trabalhos desta natureza, apenas 9 (nove) os realizaram de maneira frequente. Além disso, as ANOPs con-

²⁵ ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

²⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

²⁷ BRASIL. Promoex (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros). *Ofício Circular n. 23/2005-GD*.

cluídas anualmente pelo TCU representam apenas 4% de toda a sua atividade relativamente às demais áreas de fiscalização.

É importante, afinal, que se tenha em conta o fato de que as ANOPs se destinam ao controle dos programas de governo, sendo este o seu objeto. A realidade que se tem, porém, na metodologia de controle adotada no Brasil, é que, com relação às demais áreas fiscalizadas pelo TCU, a análise dos programas de governo representou somente 3,9% em 2006 e 3,2% em 2007, segundo dados levantados pelo Relatório de Gestão do TCU de 2008²⁸.

Defende-se, portanto, uma maior utilização das ANOPs no controle externo realizado pelo TCU na prestação de contas pela União, precipuamente com relação aos programas que tenham por escopo a concessão e a ampliação de renúncias de receitas, comparando a estimativa presente no demonstrativo regionalizado com os efeitos produzidos por essas medidas ao final de um exercício financeiro, a fim de verificar o alcance dos benefícios sociais por ela desejados e apurar a relação custo-benefício social entre o volume de receitas renunciadas, as metas atingidas na ordem econômica e social e o equilíbrio entre receitas e despesas das contas públicas.

3.3. Solução da problemática do controle de renúncia de receitas à luz do princípio da economicidade

Ao se alegar a ineficácia do controle sobre as renúncias de receitas, é preciso fazer uma ponderação, pois há o controle externo realizado pelo TCU, embora este seja somente incurso sobre a previsão do volume a ser renunciado, descrito no demonstrativo regionalizado anexo à peça orçamentária. Não há, portanto, um controle posterior, isto é, ao final do exercício financeiro projetado no quadro anexo, que possa demonstrar a eficácia dos incentivos fiscais na busca do benefício social desejado, o que permitiria aferir se o volume de receitas efetivamente renunciado ao final do exercício financeiro é condizente com os benefícios sociais produzidos com as medidas de renúncia de receitas.

Acaso existente um controle conjugado sobre o volume efetivo de gasto tributário dispendido com renúncia de receita e sobre os efeitos na ordem econômica e social produzidos com os incentivos fiscais, torna-se possível verificar se o montante de recursos públicos renunciados é justificável frente ao benefício social produzido, e, então, se estará dando a devida e obrigatória observância ao princípio constitucional da economicidade.

O ideal de controle externo sobre renúncia de receita referido anteriormente pode ser materializado com o uso das ANOPs, uma vez que elas servem ao controle de resultados das decisões tomadas pelo órgão controlado, e permitem

²⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório Anual de Atividades do TCU*. 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/transparencia/relatorios/relatorios-de-atividades/relatorios-de-atividades.htm>>. Acesso em: 9 mar. 2020.

ao órgão controlador, no caso, o TCU, fiscalizar a boa aplicação dos recursos públicos, mensurando e comparando os resultados alcançados com os resultados planejados nos programas de governo.

Diferentemente das auditorias tradicionais, nas ANOPs o foco não é legalidade, mas se investigam critérios de economia, eficiência, eficácia, efetividade e, principalmente, de economicidade. O objetivo da ANOP é avaliar especificamente aspectos relacionados com o princípio constitucional da economicidade, contribuindo com a melhoria da transparência e do desempenho da gestão pública.

Assim, a partir do controle sobre o resultado produzido pela medida de renúncia de receita, que representa uma política de governo ou programa governamental, objeto da ANOP, será possível verificar se o gestor do orçamento público alcançou o benefício social desejado. Ora, na medida em que a renúncia de receita consistiu numa política pública financeira do Estado, é perfeitamente possível que o TCU verifique a eficácia deste mecanismo de atuação da administração pública a partir de uma auditoria de natureza operacional.

Com o alcance do benefício social projetado pela concessão ou ampliação de renúncia de receita, aliado ao controle sobre os gastos desnecessários dos recursos, para que não haja dispêndios excessivos e desmedidos, o princípio da economicidade estará sendo atendido, mas só será possível, porém, verificar o atendimento dessa norma constitucional se o gestor público dispuser de um mecanismo que lhe permita verificar os efeitos (resultados) causados pelas medidas de concessão e ampliação de renúncia de receitas, aí residindo a importância do uso das auditorias de natureza operacional neste fim.

O TCU dispõe de um importante instrumento de controle das contas públicas quanto à eficácia da administração pública: a auditoria de natureza operacional. Na medida em que esta auditoria tem por finalidade verificar o cumprimento da economicidade, indo além da legalidade, propõe-se o controle sobre a concessão e a ampliação das renúncias de receitas mediante o uso de ANOP.

Dessa forma, o controle externo sobre as renúncias de receitas mediante o uso de auditoria de natureza operacional será feito sob a comparação existente entre a projeção do volume de receita a ser renunciada, inscrita no demonstrativo regionalizado anexo à peça orçamentária, e os efeitos efetivamente produzidos pelas renúncias de receitas ao final de um período. Assim, o TCU poderá verificar se a renúncia de receita atingiu a sua finalidade, que é o alcance de um benefício social, genericamente, se o volume de receita realmente renunciado ao final do período corresponde ao volume projetado e se este montante compromete as contas públicas. Dispondo de dados sobre o montante de receitas renunciadas e sobre os efeitos por essas medidas produzidos, o gestor público e o TCU, em uma relação de cooperação, poderão verificar o cumprimento da economicidade.

A economicidade aqui será atendida desde que o volume de gasto tributário seja condizente com o benefício social produzido. Isto é, a quantia de receitas não arrecadadas será justificável se o objetivo na ordem econômica e social desejado pelo Estado foi realmente alcançado.

4. Conclusão

As renúncias de receitas representam importante instrumento de realização de objetivos da ordem econômica e social pelo Estado, por meio da extrafiscalidade, constitucionalmente legitimada e muitas vezes desejada pelo interesse público.

Por meio das medidas que importem em renúncia de receitas, o Estado deixa de arrecadar os recursos que ordinariamente arrecadaria, para que se promovam benefícios sociais por meio da intervenção na ordem econômica e social mediante o uso das normas tributárias indutoras. É por meio do uso desse tipo de norma que o Estado concede ou amplia uma medida de renúncia de receita, geralmente característica de incentivos fiscais.

Em decorrência do fato da abstenção da receita pelo Estado, cuja possível aplicação poderia reverter em investimento ou manutenção em setores de interesse da sociedade como um todo, é preciso que haja um controle sobre o volume de receitas renunciadas e sobre o alcance dos benefícios por elas desejados.

No desenvolvimento deste artigo, constatou-se que as renúncias de receitas são controladas apenas quanto ao montante de recursos projetado no demonstrativo anexo à peça orçamentária, sem que haja um controle sobre as receitas efetivamente renunciadas ao final do período descrito neste demonstrativo, e sem qualquer outro tipo de controle sobre os resultados alcançados com os incentivos fiscais, aí residindo a problemática do controle de renúncia de receitas analisada neste artigo.

O controle atualmente exercido pelo TCU sobre as renúncias de receitas restringe-se ao cumprimento da legalidade na elaboração do demonstrativo previsto no art. 165, § 6º, da CF. Não há, portanto, qualquer verificação sobre os resultados efetivamente produzidos com as medidas que importem em renúncia de receita. Uma vez que a concessão de renúncia de receitas representa a intenção do Governo de alterar a ordem econômica e social indiretamente, a partir de normas tributárias indutoras, é preciso verificar se os objetivos foram realmente atingidos, pois, caso se verifique a ineficácia da medida, a norma pela qual a renúncia de receita foi introduzida no ordenamento jurídico deve ser expurgada do sistema, sob pena de manter uma medida inócua e prejudicial à sociedade como todo.

A partir da constatação da problemática do controle de renúncia de receita atualmente presente no sistema orçamentário do País e da necessidade de atenção ao princípio constitucional da economicidade na administração pública, foi desenvolvido um estudo acerca da possibilidade de otimização do controle das renúncias de receitas a fim de verificar se a economicidade foi atendida. Em outras palavras, pretendeu-se analisar a existência de um meio capaz de fazer com que as medidas estatais de concessão e ampliação das renúncias de receitas respeitem a economicidade, aí residindo a hipótese metodológica deste estudo.

No desenvolvimento deste artigo, verificou-se a existência de um importante instrumento de controle das contas públicas a cargo do TCU: a auditoria de na-

tureza operacional, cujo trabalho é capaz de aferir os efeitos produzidos pelas medidas de governo. A partir dessa medição, é possível constatar a presença da relação custo-benefício entre as medidas adotadas pelo Estado, em especial, pela União, objeto de estudo do artigo, e os benefícios sociais alcançados, sempre se preocupando com os recursos disponíveis e a contenção de gastos desnecessários e prejudiciais.

A aplicação das auditorias de natureza operacional no controle das renúncias de receitas pode servir de um relevante mecanismo à disposição do TCU e da União, em uma relação de cooperação entre órgão controlador e órgão controlado, a fim de que ambos busquem o atendimento ao princípio da economicidade, que é desejável pela sociedade, uma vez que esta norma constitucional representa uma responsabilidade da administração pública com o orçamento público.

É possível, portanto, afirmar a hipótese objeto deste estudo, tendo em vista que o controle de renúncia de receita pode objetivar a verificação da economicidade a partir do uso das auditorias de natureza operacional pelo TCU quando da análise dos efeitos produzidos pelas normas indutoras ao final de um exercício financeiro, e, assim, melhorar o desempenho da administração pública.

Referências bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Direito tributário internacional, globalização, ética e cidadania. In: LISBOA, Marcos José Alves; GASPARG, Renata Alves (org.). *Direito globalizado, ética e cidadania*. Campinas: Arraes, 2016. p. 73-86.
- _____. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- _____. A hora e a vez da economicidade: o princípio da justiça econômica. In: ALMEIDA, C. O. F. (org.). *Tributação e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. v. 1. p. 1-9.
- _____. O planejamento financeiro responsável: boa governança e desenvolvimento no estado contemporâneo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: RT, 2011.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do TCU*, n. 84, Brasília, p. 19-62, 2000.
- _____. O controle dos atos de gestão e seus fundamentos básicos. *Revista do TCU*, n. 80, Brasília, p. 17-50, 1999.
- _____. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do TCU*, n. 88, Brasília, p. 54-65, 2001.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 3 mar. 2016.

- _____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 3 mar. 2016.
- _____. Promoex (Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros). Ofício Circular n. 23/2005-GD.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Relatório Anual de Atividades do TCU*. 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/relatorios/relatorios-de-atividades.htm>>. Acesso em: 28 out. 2016.
- BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. *Revista do TCU*, Brasília, p. 122, 2004.
- _____. Economicidade e eficiência: breves notas. *Revista do TCU*, n. 101, ano 35, p. 15-17, jul.-set./2004.
- CASTRO, José Ricardo Parreira de. *Tribunais de Contas e Cidadania. Revista Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ)*, n. 47, ano 28, p. 19-25, maio/2011. ISSN 2176-7181.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CONTI, José Mauricio (org.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 2. ed. São Paulo: RT, 2010.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FÊU, Carlos Henrique. Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability. *Jus Navigandi*, n. 119, ano 8, Teresina, out./2003. Disponível em: <<https://www.jus.com.br/artigos/4370/controle-interno-na-administracao-publica>>. Acesso em: 16 abr. 2016.
- GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- LIMA, Gustavo Massa Ferreira. *O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- _____. *O princípio constitucional da economicidade e o controle do desempenho da Administração Pública exercido pelos Tribunais de Contas*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.

- LIMBERGER, Têmis; KOSSMANN, Edson Luís. O princípio constitucional da eficiência ante o Estado (in) suficiente. *Revista de Direito Administrativo*, v. 273, Rio de Janeiro, p. 287-311, set./2016. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66664>. Acesso em: 9 mar. 2020.
- MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 6. tomo II.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1990. p. 94.
- PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários. *Cadernos Aslegis*, v. 8, n. 29, p. 41-74, maio-dez./2006. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/11013>>. Acesso em: 27 abr. 2016.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SIMÕES, Edson. *Tribunais de Contas: controle externo das contas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SOUTO, Humberto Guimarães. Congresso Nacional, Tribunal de contas e controle externo. *Revista do TCU*, n. 79, p. 31-41, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Renovar, 2013.
- _____. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. *Revista do TCE/RJ*, n. 22, Rio de Janeiro, jul./1991.
- _____. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, v. 194, Rio de Janeiro, p. 31-45, abr./1993. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45894>>. Acesso em: 21 abr. 2016.