

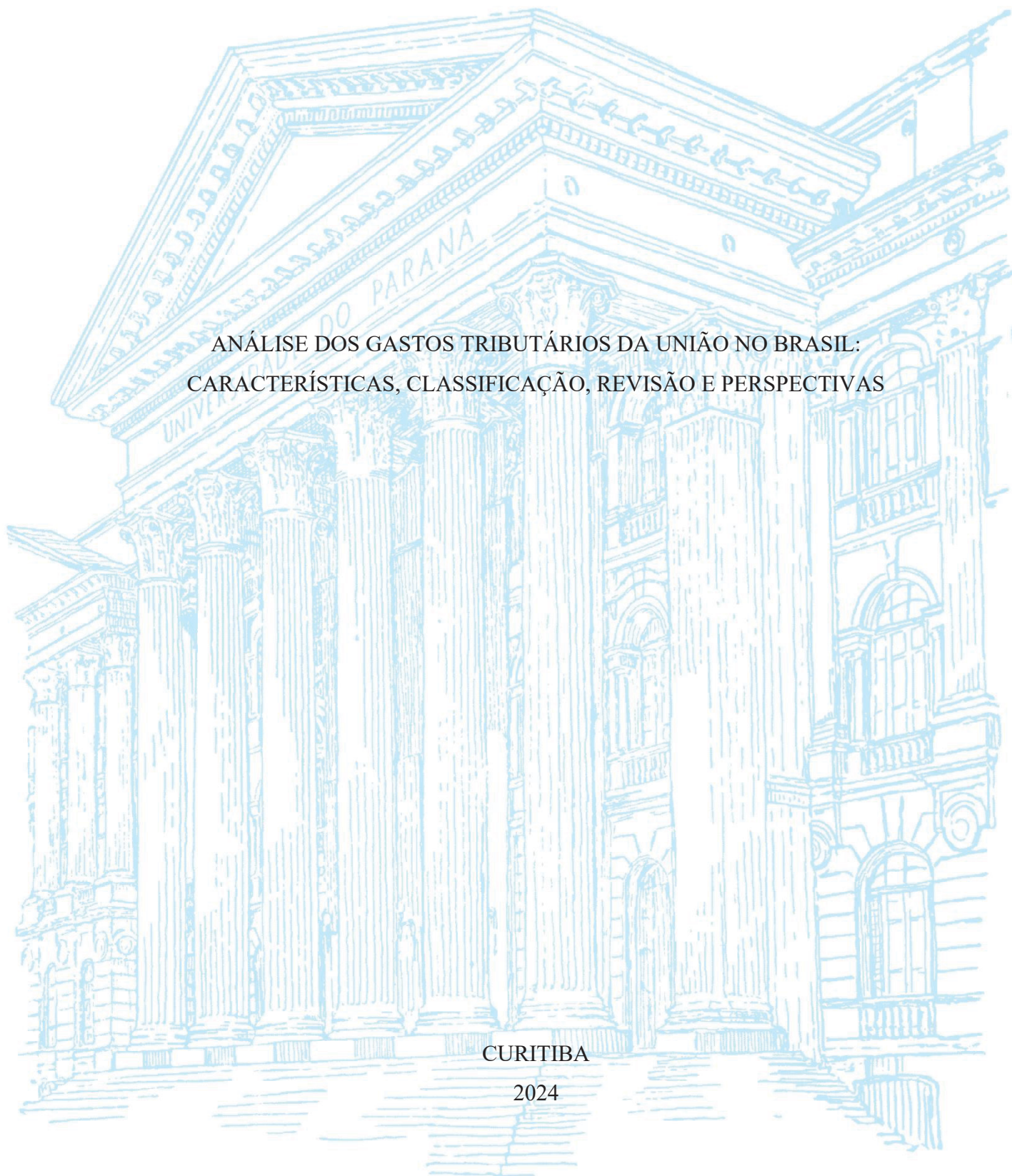
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCEL FRONTERA FABRO DIAS

ANÁLISE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO NO BRASIL:
CARACTERÍSTICAS, CLASSIFICAÇÃO, REVISÃO E PERSPECTIVAS

CURITIBA

2024



MARCEL FRONTERA FABRO DIAS

ANÁLISE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO NO BRASIL:
CARACTERÍSTICAS, CLASSIFICAÇÃO, REVISÃO E PERSPECTIVAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, no Setor de Ciências Sociais Aplicadas, na Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Walter Tadahiro Shima

CURITIBA

2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

Dias, Marcel Frontera Fabro

Análise dos gastos tributários da União no Brasil :
características, classificação, revisão e perspectivas / Marcel
Frontera Fabro Dias. – Curitiba, 2024.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná,
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-
Graduação em Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Walter Tadahiro Shima.

1. Política pública. 2. Gastos tributários. 3. Política tributária.
I. Shima, Walter Tadahiro. II. Universidade Federal do Paraná.
Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas. III. Título.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO POLÍTICAS PÚBLICAS -
40001018078P0

ATA Nº111

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM POLÍTICAS PÚBLICAS

No dia quinze de outubro de dois mil e vinte e quatro às 14:00 horas, na sala Sala de Reuniões Dep. Economia, Lothario Meissner 632, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **MARCEL FRONTERA FABRO DIAS**, intitulada: **ANÁLISE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS, CLASSIFICAÇÃO, REVISÃO E PERSPECTIVAS**, sob orientação do Prof. Dr. **WALTER TADAIRO SHIMA**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação POLÍTICAS PÚBLICAS da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: **WALTER TADAIRO SHIMA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)**, **FABIANO ABRANCHES SILVA DALTO (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)**, **LUIZ OMAR SETUBAL GABARDO (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE PONTA GROSSA)**. A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela **APROVAÇÃO**. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, **WALTER TADAIRO SHIMA**, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

Observações: Fazer ajustes conforme indicação da banca sob supervisão do orientador.

CURITIBA, 15 de Outubro de 2024.

Assinatura Eletrônica

21/10/2024 14:47:50.0

WALTER TADAIRO SHIMA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

21/10/2024 22:37:48.0

FABIANO ABRANCHES SILVA DALTO

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

23/10/2024 18:33:54.0

LUIZ OMAR SETUBAL GABARDO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE PONTA GROSSA)



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO POLÍTICAS PÚBLICAS -
40001018078P0

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação POLÍTICAS PÚBLICAS da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **MARCEL FRONTERA FABRO DIAS** intitulada: **ANÁLISE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS, CLASSIFICAÇÃO, REVISÃO E PERSPECTIVAS**, sob orientação do Prof. Dr. WALTER TADAIRO SHIMA, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 15 de Outubro de 2024.

Assinatura Eletrônica

21/10/2024 14:47:50.0

WALTER TADAIRO SHIMA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

21/10/2024 22:37:48.0

FABIANO ABRANCHES SILVA DALTO

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

23/10/2024 18:33:54.0

LUIZ OMAR SETUBAL GABARDO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE PONTA GROSSA)

Avenida Prefeito Lothário Meissner, 632 - CURITIBA - Paraná - Brasil
CEP 80210-170 - Tel: (41) 3360-4354 - E-mail: politicaspublicas@ufpr.br

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.

Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 406577

Para autenticar este documento/assinatura, acesse <https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp> e insira o código 406577

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família: aquela que não escolhi, mas pela qual fui abençoado – meus pais, Marcos e Clara, e minha irmã, Nayana; e aquela que formei ao escolher unir minha vida à de minha esposa, Fernanda, que me presenteou com nossos dois filhos, Alice e Mateus.

Agradeço também à Universidade Federal do Paraná por proporcionar, mais uma vez, um ambiente propício à busca pelo conhecimento, especialmente a seus professores, na pessoa do meu orientador, Prof. Dr. Walter Tadahiro Shima, que também foi meu professor durante a graduação. Além disso, sou grato aos Professores Dr. Fabiano Abranches Silva Dalto e Dr. Luiz Omar Setubal Gabardo, pelas valiosas contribuições e conselhos. Por fim, agradeço à Receita Federal do Brasil pelo estímulo ao estudo e à capacitação pessoal.

Se queremos que tudo continue como está, é preciso que tudo mude.

Giuseppe Tomaso di Lampedusa, *Il gattopardo*

RESUMO

Este trabalho investiga os gastos tributários da União, analisando as desonerações fiscais e suas relações com as políticas públicas. A pesquisa começa com uma contextualização da carga tributária brasileira e explora os conceitos de gasto tributário da União, destacando os desafios relacionados à sua organização e à divulgação pela Receita Federal do Brasil. Utilizando dados da PLOA 2023, o estudo examina a divisão dos gastos por tributos e regiões, além de apresentar uma série histórica de 2014 a 2023, ressaltando a evolução dos gastos em relação ao PIB. O trabalho aborda questões críticas, comparando os gastos tributários brasileiros com os de outros países, e também discute as deficiências no controle e na avaliação desses gastos, assim como a moral tributária e o processo de revisão das desonerações, com ênfase na distinção entre gastos compensatórios e incentivadores. Além disso, destaca os grupos de interesse envolvidos, suas características e seu grau de organização, fatores tais que influenciam esse processo. O estudo também examina a transparência dos gastos tributários da União e as possibilidades de melhorias institucionais, além das perspectivas da reforma tributária e seus reflexos nos gastos atuais.

Palavras-chave: gasto tributário da União; revisão das desonerações; política tributária.

ABSTRACT

This study investigates federal tax expenditures, analyzing tax exemptions and their relationship with public policies. The research begins with a contextualization of the Brazilian tax burden and explores the concepts of federal tax expenditures, highlighting the challenges related to their organization and disclosure by the Brazilian Federal Revenue Service. Using data from the 2023 Budget Law Proposal (PLOA), the study examines the distribution of expenditures by taxes and regions, as well as presents a historical series from 2014 to 2023, emphasizing the evolution of expenditures in relation to GDP. The paper addresses critical issues, comparing Brazilian tax expenditures with those of other countries. It also discusses deficiencies in the control and evaluation of these expenditures, tax morale, and the process of reviewing tax exemptions, with an emphasis on the distinction between compensatory and incentivizing expenditures. Additionally, it highlights the interest groups involved, their characteristics, and their level of organization, which influence this process. The study also examines the transparency of federal tax expenditures and the possibilities for institutional improvements, as well as the prospects of tax reform and its impact on current expenditures.

Key-words: federal tax expenditures; review of tax expenditures; tax policy.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Composição da carga tributária no Brasil e nos países da OCDE, em participação (%) do PIB, 2015	25
FIGURA 2 – Modalidades de subsídio da União	36
FIGURA 3 – Síntese das diferenças entre as modalidades de subsídios.....	37
FIGURA 4 – Evolução dos subsídios da União (% do PIB).....	37
FIGURA 5 – Total de subsídios financeiros e creditícios (% do PIB).....	38

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Carga tributária por esfera de governo (2010-2023)	21
GRÁFICO 2 – Estrutura da carga tributária bruta do Governo Geral, 2010 a 2023 (% do PIB)	23
GRÁFICO 3 – Evolução da carga tributária bruta – Governo Geral: Brasil e média da OCDE (% do PIB)	25
GRÁFICO 4 – Histórico do gasto tributário da União em bilhões de R\$ (2014-2023).....	51
GRÁFICO 5 – Gastos tributários que ultrapassaram R\$ 100 bi (2014-2023).....	60
GRÁFICO 6 – Gastos tributários que ultrapassaram R\$ 100 bi (2014-2023), excluído o Simples Nacional	61
GRÁFICO 7 – Divisão dos gastos tributários entre tributos incidentes sobre a renda e outros tributos (% do GPD).....	67
GRÁFICO 8 – Decomposição do gasto tributário da renda (% do GPD).....	68
GRÁFICO 9 – Custos dos 10 maiores gastos tributários (% do GPD).....	69
GRÁFICO 10 – Evolução dos gastos tributários segregados por tributos ao longo dos anos de 2014 a 2023 (% do PIB).....	106

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Instrumentos de política pública.....	33
QUADRO 2 – Concentração x dispersão dos gastos tributários.....	59
QUADRO 3 – Relação entre gasto tributário e grupos de interesse.....	86
QUADRO 4 – Relação entre políticas industriais e gastos tributários.....	90
QUADRO 5 – Resumo das características dos gastos tributários incentivadores e compensatórios.....	98

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Gasto tributário da União com o Simples Nacional.....	42
TABELA 2 – Gastos tributários: desoneração da folha	43
TABELA 3 – Gasto tributário da União: divisão por função orçamentária e região (mi R\$)	44
TABELA 4 – Gasto tributário da União: divisão por função orçamentária e regional, ponderação pela arrecadação (razões percentuais)	46
TABELA 5 – Gasto tributário da União: função orçamentária indústria (mi R\$).....	47
TABELA 6 – Gasto tributário da União: consolidação por tipo de tributo (valores nominais e percentuais)	49
TABELA 7 – Histórico do gasto tributário da União 2014-2023	52
TABELA 8 – Gastos tributários que totalizaram mais de R\$ 100 bi (2014-2023).....	54
TABELA 9 – Gastos tributários que ficaram entre R\$ 100 e R\$ 30 bi (2014-2023).....	55
TABELA 10 – Gastos tributários que ficaram entre R\$ 30 e R\$ 10 bi (2014-2023).....	55
TABELA 11 – Gastos tributários que ficaram abaixo de R\$ 10 bi (2014-2023).....	56
TABELA 12 – Gasto tributário em relação ao PIB e à arrecadação de cada país.....	64
TABELA 13 – Gasto tributário dos países do CIAT em relação ao PIB, por categoria de tributo analisado.....	66
TABELA 14 – Divisão em gasto tributário incentivador ou compensatório, em relação à função orçamentária.....	80
TABELA 15 – Gastos tributários que compõem as funções orçamentárias, classificados em incentivadores ou compensatórios.....	80
TABELA 16 – Composição do gasto tributário incentivador	91
TABELA 17 – Gasto tributário inovação	92
TABELA 18 – Composição do gasto tributário compensatório	93
TABELA 19 – Incentivos e renúncias da Petrobrás	100
TABELA 20 – Série histórica dos gastos tributários da União decomposta por tributos relacionados e por % do PIB	104

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	PERGUNTA DE PESQUISA, OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.2	DELIMITAÇÃO E ABORDAGEM DO OBJETO: CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA E CONTEXTUALIZAÇÃO: A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	21
2.	GASTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E RESTRIÇÕES.....	28
2.1	DO FINANCIAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DA UNIÃO: INSTRUMENTOS INDIRETOS (SUBSÍDIOS DA UNIÃO).....	32
2.2	ORGANIZAÇÃO OU DIVULGAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.....	39
2.3	DIVISÃO REGIONAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO: COM BASE NO DGT PREVISÃO PLOA 2023.....	43
2.4	DIVISÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO POR TRIBUTOS: COM BASE NO DGT PREVISÃO PLOA 2023.....	47
2.5	SÉRIE HISTÓRICA (2014-2023) DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS E SUA EVOLUÇÃO EM RELAÇÃO AO PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB).....	49
2.6	EXAME DA COMPOSIÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO: CLASSIFICAÇÃO POR RELEVÂNCIA.....	52
2.7	A QUESTÃO DA DESONERAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS.....	62
2.8	COMPARAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL x GASTOS TRIBUTÁRIOS DE OUTROS PAÍSES.....	63
2.9	AS DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO.....	70
3	MORAL TRIBUTÁRIA E O PROCESSO DE REVISÃO DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO.....	75
3.1	CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO: COMPENSATÓRIO E INCENTIVADOR.....	78
3.2	POLÍTICA INDUSTRIAL E CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO.....	86
3.3	REVISÃO DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO: DIFERENÇAS EM RAZÃO DA CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO.....	94
3.3.1	Cooperação e ação coletiva para a manutenção de benefícios tributários: o gasto tributário incentivador e o gasto tributário compensatório.....	96

3.4	A TRANSPARÊNCIA E A POSSIBILIDADE DE MELHORIA INSTITUCIONAL DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO.....	99
3.5	PERSPECTIVAS: REFORMA TRIBUTÁRIA E PERPETUAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO	103
3.6	REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NOS ATUAIS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO	104
4	CONCLUSÃO.....	110
	REFERÊNCIAS	113

1 INTRODUÇÃO

O processo de receitas e despesas do Estado é objeto de estudo das finanças públicas, sendo inerente aos contornos do Estado. A realização das despesas públicas e a arrecadação de recursos, especialmente por meio da tributação, constituem elementos centrais da política fiscal. Na divisão clássica de Musgrave (1973, p. 25), a política fiscal tem como objetivos assegurar ajustamentos na alocação de recursos, redistribuir a renda para reduzir a desigualdade econômica e mitigar os efeitos dos ciclos econômicos. A tributação, por sua vez, como elemento central da política fiscal, é um dos instrumentos para a concretização desses objetivos.

A política fiscal está inserida em um ambiente normativo do Estado, que regulamenta sua organização e as possibilidades de utilização de seus instrumentos. Sob essa perspectiva normativa, a organização do financiamento do Estado está prioritariamente ordenada em um sistema tributário, compreendido como um conjunto de axiomas, fórmulas e regras — um sistema lógico para organizar a tributação no ambiente jurisdicional, resultante de circunstâncias sociais, econômicas e políticas (Zilveti, 2017, p. 31-32). A apropriação dos recursos privados ocorre por meio de normas jurídicas tributárias, as quais consistem em ordens ou comandos para que se entregue ao Estado certa soma de dinheiro. Embora a finalidade primordial do sistema tributário seja a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do Estado, para os cofres públicos (Ataliba, 2004, p. 21-29), suportando assim as despesas públicas, a política fiscal também pode utilizar a tributação para induzir comportamentos, desobrigando determinadas situações ou agentes do pagamento de tributos.

O sistema tributário brasileiro permite a utilização da tributação para além da função arrecadatória, visando a distribuição de recursos e à indução de comportamentos para solucionar ou mitigar problemas públicos. Esse é o conceito de extrafiscalidade, que persegue objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, nos quais a legislação tributária favorece certas situações tidas como social, política ou economicamente relevantes, concedendo-lhes um tratamento mais confortável ou menos gravoso (Carvalho, 2004, p. 231). A extrafiscalidade é um conceito normativo que se materializa na legislação tributária, incorporando elementos das finanças públicas com o intuito de utilizar a tributação para mitigar distorções econômicas de caráter alocativo ou distributivo, ou para garantir a estabilidade econômica, conforme a divisão clássica de Musgrave (1973). A extrafiscalidade foi destacada pelo próprio Keynes, que, no contexto da Grã-Bretanha, apontou a tributação sobre renda e heranças como um instrumento eficaz para reduzir as grandes desigualdades de riqueza e renda (Keynes, 1997, p. 341). Citando José Souto Maior Borges, Carvalho (2018, p. 166) afirma que a fiscalidade cumpre uma função

indireta do Estado (gerar receitas para custear os serviços públicos), enquanto a extrafiscalidade atua como um instrumento direto ao utilizar a tributação para cumprir fins públicos.

Dessa forma, as desonerações tributárias surgem como parte da extrafiscalidade, sendo apresentadas como instrumentos de política fiscal, impondo custos ou benefícios aos contribuintes, induzindo seu comportamento e buscando a solução de um problema público previamente definido. Nesse sentido, representam atos que retiram o ônus ou a exigência de que se cumpram certas obrigações, destinando-se a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos que se tornam materialmente desobrigados do recolhimento tributário, total ou parcialmente, ainda que suas atividades implicassem a necessidade de contribuição. Sendo assim, embora as desonerações tributárias tenham sido instituídas com premissas inicialmente corretas, ao não atingirem a finalidade extrafiscal vislumbrada, podem agravar as distorções na capacidade contributiva. Por isso, é necessário avaliá-las quanto à sua real capacidade de solucionar ou de mitigar problemas públicos, levando em conta que manipular incentivos e induzir comportamentos dos contribuintes é um processo complexo que nem sempre atinge os resultados pretendidos.

Ciente dos contornos da política fiscal e de que a utilização das desonerações tributárias também apresenta consequências e restrições, experiências históricas passaram a definir diretrizes para operacionalizar e estabelecer valores sociais que deveriam influenciar a forma como a tributação ocorre entre os membros da sociedade, abordando questões econômicas, éticas e políticas. Nesse contexto, é relevante destacar a contribuição de Adam Smith ao salientar a importância da capacidade contributiva como um valor que deve ser considerado na determinação do montante com o qual o indivíduo deve contribuir para o financiamento do Estado. Conforme Smith (1996, p. 282), os indivíduos devem contribuir para a manutenção do Estado na proporção de suas respectivas capacidades, ou seja, de acordo com os rendimentos que cada um auferir, sendo a observância desse princípio um fator determinante para a existência de equidade no sistema tributário. Na esteira dessa concepção, um dos elementos primordiais na concretização da capacidade contributiva é a tributação progressiva, em que as alíquotas dos tributos aumentam à medida que cresce a base de cálculo. No contexto das finanças públicas, essa forma de tributação representa um dos principais instrumentos da função distributiva, que visa a redistribuição da renda e à promoção da equidade social (Musgrave; Musgrave, 1989, p. 11). Os desdobramentos e evoluções da abordagem do princípio da capacidade contributiva são princípios dos sistemas tributários, inclusive no caso brasileiro,

por expressa determinação constitucional,¹ que também acaba sendo um dos elementos da justiça fiscal.

A realidade brasileira dos últimos 20 anos, marcada por sucessivas crises econômicas e pela estagnação do produto nacional, com resistência ao aumento do ônus tributário, evoca constantes discussões sobre a estrutura de nosso sistema tributário e sobre possibilidades de correção das distorções existentes, com destaque para um olhar mais atento ao princípio da capacidade contributiva. Na ponta da obrigação estatal, temos uma demanda crescente da sociedade pela prestação de serviços públicos adequados, bem como de inclusão de novas exigências, o que necessariamente resulta em um volume maior de recursos. Na perspectiva do financiamento, por sua vez, temos um atual sistema tributário desequilibrado, que não observa o princípio da capacidade contributiva e é marcado por um volume significativo de desonerações tributárias, com diversos grupos de interesse (alguns com grande capacidade de organização) que resistem ao aumento de tributos ou à revisão das desonerações.

O sistema tributário brasileiro conferiu competência tributária para União, Estados e Municípios, com poder de decidir seus rumos fiscais-financeiros, de instituir e arrecadar tributos e de estabelecer desonerações tributárias (Machado, 2015, p. 29). A estrutura tributária dos entes políticos e as delimitações das competências de forma a construir um todo harmônico já foram questões debatidas em uma série de estudos jurídicos, mas, neste trabalho, busca-se mostrar que a competência tributária da União resulta na entrada de um volume de recursos muito superior ao que a competência de estados e municípios viabiliza, e isso confirma a importância do tema e justifica a necessidade deste trabalho.

Esta dissertação parte precisamente desse contexto e aborda, assim, o formato de mensuração das desonerações tributárias da União, em perspectiva financeira/orçamentária, bem como suas características e sua evolução ao longo dos anos. Essa é, conforme se vê, uma primeira e relevante delimitação do objeto, pois não serão abordadas questões relacionadas aos estados e municípios, entidades que também compõem nossa federação e apresentam regramentos próprios.

Em se tratando da União, a mensuração das desonerações tributárias se consolida no conceito de gasto tributário, calculado pela Receita Federal do Brasil (RFB) em relatórios

¹ Art. 145 — A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I — impostos; [...] § 1º — Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

anuais, o que permite tanto um banco de dados organizado como a construção de uma linha histórica. Com base nessas informações, também serão discutidos neste trabalho os agentes e os valores sociais envolvidos na construção e na perpetuação do sistema tributário brasileiro e como eles influenciam o processo de revisão das desonerações tributárias da União, o que consequentemente interfere no sistema tributário como um todo e na concretização da capacidade contributiva.

É exatamente nesse ponto que este trabalho se insere. Ciente das questões relacionadas à tributação nas finanças públicas, organizadas normativamente em regras e princípios no sistema tributário brasileiro, o estudo tem como finalidade expor a metodologia de mensuração das desonerações tributárias da União e seu relacionamento com as políticas públicas. Dessa forma, busca-se contribuir para a discussão da política fiscal brasileira, permitindo-se um exame crítico e baseado em elementos objetivos sobre o volume de recursos envolvidos e a atuação dos grupos de interesse. Com isso, busca-se, ainda que minimamente, colaborar na construção de uma tributação que concretize o princípio da capacidade contributiva.

1.1 PERGUNTA DE PESQUISA, OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A partir do exposto, este trabalho parte da seguinte pergunta: qual é a dinâmica das desonerações tributárias da União no contexto de sua política tributária, e quais são as restrições envolvidas em sua revisão? O objetivo geral, portanto, é analisar o papel das desonerações tributárias da União nas políticas públicas brasileiras, investigando suas características e seus efeitos no sistema tributário, sem deixar de avaliar os impactos das restrições em sua revisão.

Nesse sentido, os objetivos específicos são:

- 1) investigar o conceito e as restrições do gasto tributário da União e sua relevância como instrumento de financiamento das políticas públicas. A pesquisa contextualizará as desonerações tributárias da União na arrecadação federal e delimitará o gasto tributário dentro dos subsídios federais, levando em consideração os aspectos orçamentários. Além disso, deverá aprofundar aspectos conceituais do Gasto Tributário, considerando relatórios governamentais produzidos, aspectos acadêmicos e referências dos organismos internacionais, ponderando sua relevância como instrumento de financiamento das políticas públicas e sua conexão com o assunto;
- 2) avaliar as características dos gastos tributários da União, com base em dados dos Demonstrativos de Gastos Tributários (elaborados pela Receita Federal do Brasil), e

analisar sua evolução quantitativa e perspectivas. Os documentos oficiais permitem analisar as características do gasto tributário da União, incluindo composição, aspectos regionais, tributos envolvidos e evolução histórica. A caracterização demonstra algumas distorções cuja correção, porém, encontra dificuldades causadas pelos grupos de interesses envolvidos. Por esse motivo, essas dificuldades podem ser melhor observadas na classificação como gastos tributários compensatórios ou incentivadores. Contudo, existem iniciativas institucionais em andamento que podem colaborar para mitigar essas restrições, especialmente em um ambiente de reforma tributária em andamento.

Para que os objetivos traçados fossem alcançados, este trabalho foi estruturado conforme o seguinte roteiro: na Introdução, serão apresentadas a justificativa e algumas breves considerações metodológicas sobre o objeto de análise, a abordagem e os instrumentos de pesquisa utilizados. Além disso, também será apresentado um panorama geral da atual carga tributária brasileira, buscando contextualizar o ambiente no qual os gastos tributários da União estão inseridos. Na segunda seção, o gasto tributário da União será abordado por meio da apresentação de questões conceituais de interesse e da discussão de sua relevância para o financiamento das políticas públicas da União e de sua delimitação dentro do panorama orçamentário. Por fim, algumas características relevantes também serão consideradas, a saber, a divisão regional e por tributo e o histórico de 2014-2023.

Na terceira seção, serão então examinados os aspectos institucionais que repercutem nas restrições à revisão das desonerações tributárias da União, utilizando-se como referencial teórico a lógica da ação coletiva. Nesse contexto, será apresentada uma sugestão de classificação dos gastos tributários da União, relacionando-os a conceitos de política industrial e às perspectivas de manutenção dos principais gastos tributários no cenário de mudanças tributárias. Por fim, o trabalho será finalizado com uma síntese das principais conclusões.

1.2 DELIMITAÇÃO E ABORDAGEM DO OBJETO: CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

O objeto deste trabalho é o gasto tributário da União, que corresponde à quantificação de suas desonerações tributárias. A opção por desviar determinadas situações do sistema tributário de referência constitui um instrumento de financiamento de políticas públicas, com o objetivo de desenvolver um segmento econômico ou região, ou compensar a prestação inadequada de serviços públicos.

Com exceção das referências internacionais e dos relatórios governamentais, há uma escassez de literatura que aborde de forma ampla o tema dos gastos tributários dentro da realidade brasileira. No curso deste trabalho, para descobrirmos parte dessa literatura, foi realizada uma pesquisa bibliográfica nas seguintes bases de dados, com o auxílio do Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Paraná: i) WoS Web Of Science; ii) Scopus; e iii) EBSCO (Business Research Premier). Os termos da pesquisa foram “Tax expenditure” ou “Tax reform” e “Brazil”, com as seguintes restrições de língua: português, inglês e espanhol. Os termos foram escolhidos por conterem os principais temas deste estudo: o gasto tributário como elemento principal, inserido em um ambiente de modificação tributária e com alguma conexão com a realidade brasileira considerada, mesmo que em um contexto de comparação.

Conforme exposto no formulário de levantamento bibliográfico em anexo, o volume da produção científica a respeito do tema não é significativo, e os trabalhos que, de alguma forma, estabeleciam relação pertinente com o tema considerado foram aqui incorporados. Em geral, os estudos acadêmicos costumam se deter mais nas finanças públicas, tratando de receitas e despesas, sem abordagem específica dos impactos das desonerações tributárias. Seguindo essa linha, é possível afirmar que o estudo dos gastos tributários ainda carece de um arcabouço doutrinário mais sólido.

Os estudos citados ao longo do trabalho relacionados com os gastos tributários da União, com sua avaliação e revisão e com a reforma tributária apresentam várias abordagens, feitas seguindo-se diferentes visões e metodologias. Em sendo este um trabalho das Ciências Sociais, pretendeu-se apresentar o que já existe de bibliografia sobre o tema, indicando-se o caminho e as leituras que foram academicamente estruturadas, mesmo que algumas conclusões de alguns dos autores citados sejam parcialmente incompatíveis entre si.

No cenário relatado, os documentos governamentais brasileiros acabam ganhando relevância, até em razão da exploração das informações contidas neles ser um elemento fundamental aqui. Na perspectiva dos relatórios oficiais, existem alguns trabalhos do Tribunal

de Contas da União (TCU), mais voltados para o controle de contas e a qualidade das políticas públicas, bem como alguns registros feitos pela Receita Federal do Brasil (RFB) que mensuram o gasto tributário — e que são as principais fontes desta pesquisa. Existem também documentos produzidos por entidades internacionais, especialmente pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), que permitem serem levantados padrões de referência e realizadas comparações com outros países.

Em uma perspectiva mais detalhada, ao examinar qualitativamente as políticas públicas que utilizam desonerações tributárias como instrumento, observa-se a existência de alguns estudos setorializados que geralmente se aprofundam sobre um gasto tributário específico ou um grupo com algum tipo de relação temática. Nesse contexto, pode-se destacar as discussões conduzidas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

A conceitualização dos gastos tributários e a descrição de suas características utilizam como referência os documentos oficiais, especialmente os produzidos pela Receita Federal do Brasil (Brasil, 2022a; 2022b), e orientações de organismos internacionais que fundamentam os cálculos nessa área (Longinotti, 2023; OCDE, 2010). Apesar de existirem críticas sobre o histórico de influências internacionais na construção do nosso sistema tributário e fiscal fundamentadas no fato de nossa realidade institucional e legal exigir soluções próprias (Oliveira; Magalhães, 2020), as referências internacionais acabam ganhando relevância ao estabelecer padrões comparativos e conceituais para a produção de documentos oficiais.

Os estudos organizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) referentes ao gasto tributário são públicos e estão disponíveis. Existem dois tipos principais de relatórios produzidos: em primeiro lugar, há o que acompanha as leis orçamentárias anuais e apresenta uma estimativa dos valores previstos para o ano, o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), na previsão Projeto de Lei Orçamentária (PLOA). Posteriormente, com a consolidação dos dados e das informações, é elaborado o DGT Bases Efetivas, documento que servirá como um dos elementos para o julgamento das contas do Presidente da República pelo Tribunal de Contas da União.² Neste trabalho, foram utilizados os dois relatórios, conforme o exame do objeto pretendido.

² Segundo o TCU (2022), as contas apresentadas pelo Presidente da República consistem no Balanço Geral da União e no relatório emitido pelo órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo. Esses documentos são relacionados à execução dos orçamentos da União, conforme previsto no parágrafo 5.º do artigo 165 da Constituição Federal. O Tribunal de Contas da União (TCU) tem a responsabilidade de analisar essas contas e determinar se o Balanço Geral da União reflete corretamente a situação financeira, orçamentária, contábil e

Inicialmente, então, serão apresentados aspectos metodológicos para a construção e para a forma de apresentação dos Demonstrativos de Gasto Tributário PLOA 2023 (DGT PLOA 2023), para que, posteriormente, sejam apresentadas algumas características regionais e uma divisão por tributos, lançando-se mão das informações presentes nos quadros anexos aos Demonstrativos. Além disso, também será apresentada uma evolução histórica dos gastos tributários da União, abrangendo o período entre 2014 e 2023. Os dados para a construção dessa série tiveram por base o DGT Bases Efetivas de 2016 (Série 2014 a 2019) previstas no quadro XXVI, com quadros e valores efetivos dos anos de 2014 a 2016; o DGT Bases Efetivas de 2018 (Série 2016 a 2021), previstas no quadro XXVI, com valores efetivos dos anos de 2017 e 2018; o DGT Bases Efetivas 2020 (Série 2018 a 2023), previstas no quadro XXVI, com os valores efetivos do ano de 2019 e 2020; e as projeções para os anos de 2021 a 2023. O resultado dessa construção é uma linha histórica com o valor dos gastos tributários efetivos para os anos de 2014 a 2020 e com as projeções para os anos de 2021 a 2023. Com base nessa linha histórica, serão então realizadas considerações sobre a evolução dos principais gastos tributários da União e um apontamento de tendências.

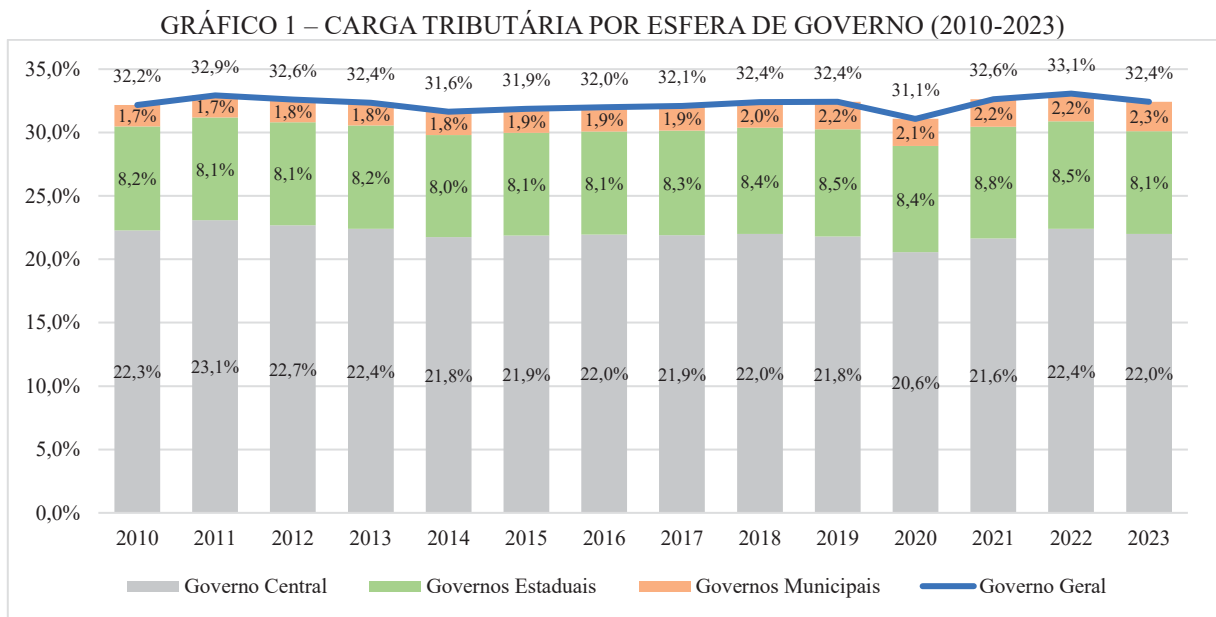
Em um segundo momento, os gastos tributários da União serão considerados em dois grupos, utilizando as referências da própria Receita Federal do Brasil: gastos tributários incentivadores e gastos tributários compensatórios. A classificação foi efetuada no Demonstrativo de Gasto Tributário PLOA 2023, como forma de compreender que os gastos tributários da União não são homogêneos, tendo características próprias; a despeito disso, contudo, têm traços em comum que permitem a categorização e acabam influenciando o vínculo com as políticas públicas relacionadas.

Um fato pertinente ao tema é a dificuldade de revisão ou de extinção dos gastos tributários. A compreensão das restrições envolvidas pode ser parcialmente explicada utilizando-se o referencial teórico da lógica da ação coletiva (Olson, 1999), apontando-se algumas razões e grupos de interesse envolvidos, bem como as recentes iniciativas do Governo Federal para diminuir essas resistências por meio de ações de transparência e controle.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTEXTUALIZAÇÃO: A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O objeto de estudo deste trabalho é o gasto tributário da União, conceito intimamente relacionado às desonerações tributárias. Contudo, esse conceito não é algo isolado, mas está inserido no sistema tributário brasileiro. Assim, é importante apresentar algumas noções gerais introdutórias a respeito da nossa tributação para compreendermos o contexto em que algumas afirmações serão feitas ao longo deste trabalho.

O Tesouro Nacional apresenta e compila as estimativas da carga tributária brasileira utilizando as publicações e informações produzidas pela Receita Federal do Brasil, que são públicas e estão disponíveis (Brasil, 2023). No relatório referente ao ano de 2022, existem algumas informações que compõem um retrato da tributação brasileira, e uma delas é a distribuição da carga tributária entre o governo central, os governos estaduais e governos municipais, o que nos permite ponderar a relevância de cada um dos membros da federação. A seguir, o Gráfico 1 (Brasil, 2023, p. 5) apresenta a distribuição da carga tributária por esfera de governo entre os anos de 2010 e 2023.



FONTE: Adaptado de Brasil (2023).

É possível ver duas informações relevantes no Gráfico 1: a primeira é que a carga tributária brasileira atingiu, em 2023, o percentual de 32,44% do PIB. No período examinado (2010-2023), os valores oscilam entre 31,08%, o menor valor da série histórica (2020), e o mais alto, 33,1% (2022).

Outro ponto é a distribuição da tributação entre os entes da federação, tema relevante em discussão no Brasil e que está inserido em um contexto nem sempre harmônico de descentralização de obrigações e divisão de receitas, cujo histórico foi explorado por Serra e Afonso (2007, p. 49) — trata-se, por fim, de um fato que influi diretamente em toda a construção da política tributária brasileira. O Gráfico 1 mostra que, no cenário atual, há uma concentração muito elevada da carga tributária no governo central, representado pela União, enquanto os valores relativos a estados e municípios são consideravelmente mais baixos. Esse ponto é bastante importante para este trabalho, pois o objeto de estudo considerado aqui será justamente o gasto tributário da União. Nesse sentido, não serão examinadas as eventuais desonerações tributárias de estados e municípios. Por fim, uma vez que os dados expostos no Gráfico 1 deixam evidente a relevância e a preponderância da tributação central na carga tributária brasileira, justifica-se a importância deste trabalho pela análise a que ele se propõe.

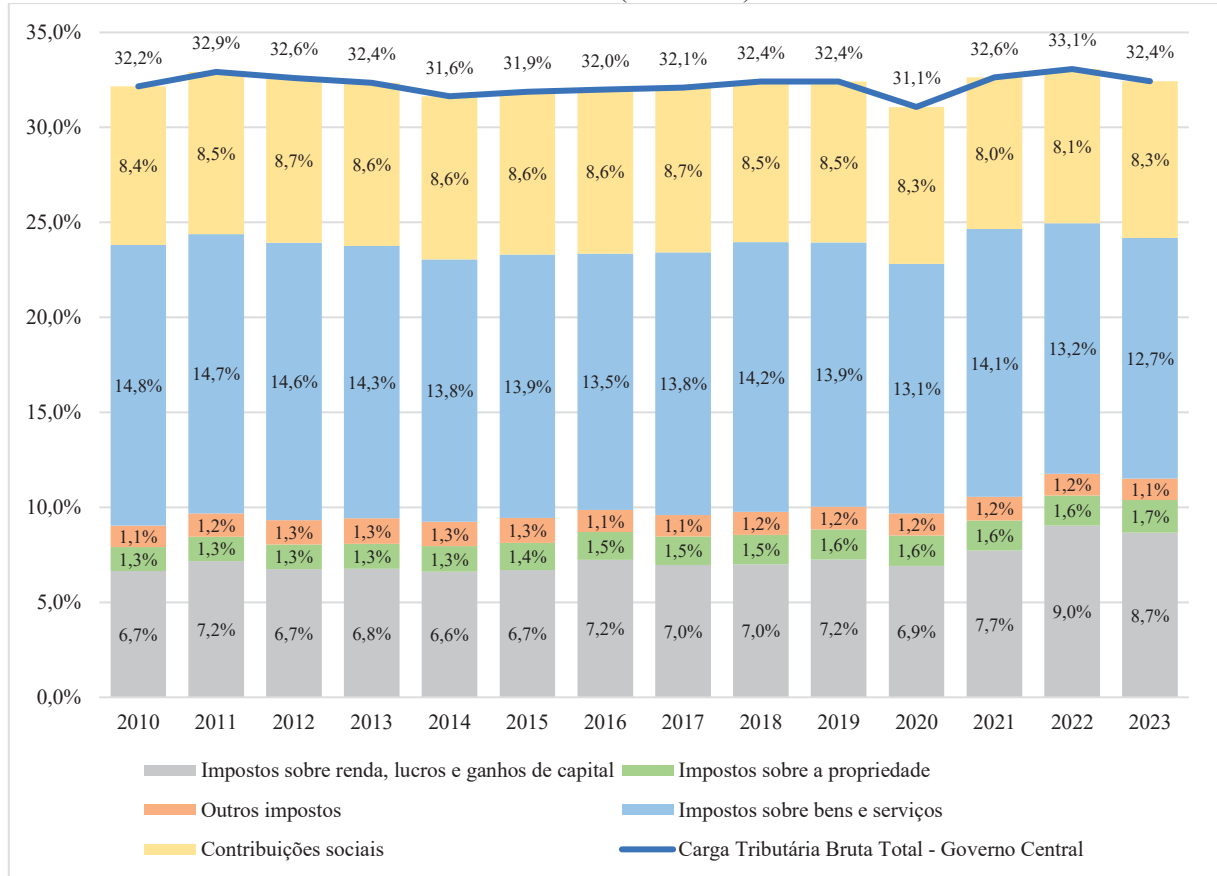
Um fator importante a ser levado em conta, contudo, é que parte das receitas federais arrecadadas pela União é repassada a Estados e Municípios por meio de transferências fiscais (Silva, 2001, p. 334-339). Entre elas, destacam-se as transferências obrigatórias constitucionais, que decorrem de normas constitucionais e são realizadas de forma automática e incondicional entre os entes federativos. Como exemplo do volume de recursos repassados em 2023 em decorrência dessas normas, considerando dados oficiais do tesouro nacional,³ ganham destaque: o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), com R\$ 129,2 bilhões; o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), com R\$ 152 bilhões; o IPI — Exportação, com R\$ 4,6 bilhões; e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), com R\$ 67,8 bilhões em distribuição das retenções da União, R\$ 35,9 bilhões em complementação da União e R\$ 1,5 bilhão em ajustes. Esses dados demonstram que parte significativa do montante proveniente da carga tributária do governo central (União) é repassada aos demais entes da federação por meio de uma série de transferências obrigatórias e discricionárias, fazendo com que qualquer desoneração tributária significativa que afete a carga tributária do governo central repercuta também nos Estados e Municípios devido a seu volume expressivo.

Outra questão importante que se pode compreender pelo relatório elaborado em 2022 pelo Tesouro Nacional é a forma como a tributação brasileira está estruturada em suas bases. Destaque-se que, nesse ponto, o exame é feito sobre a tributação brasileira bruta geral,

³ Conforme os dados disponíveis em Tesouro Nacional Transparente (2024).

somando-se os governos central, estaduais e municipais. No Gráfico 2, foi feita a transcrição do relatório *Estimativas da Carga Tributária Bruta do Governo Federal* (Brasil, 2023, p. 6).

GRÁFICO 2 – ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA DO GOVERNO GERAL, 2010 A 2023 (% DO PIB)

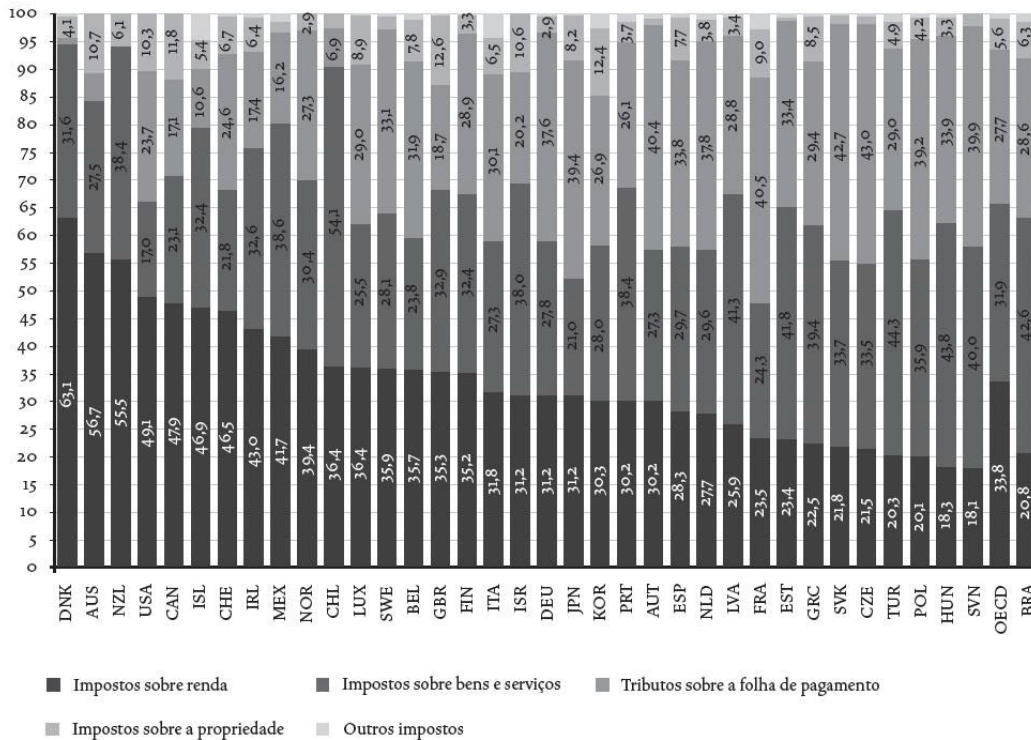


FONTE: Brasil (2023)

Os dados presentes no Gráfico 2 evidenciam uma tributação significativa sobre bens e serviços no Brasil, assim como uma parcela relevante de contribuições sociais e um percentual menor de tributos sobre renda, lucros e ganhos de capital (incluindo-se, nessa categoria, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL).

A essa altura, uma comparação com outros países é importante para que se pondere tanto a existência de um padrão como a necessidade, ou não, de ajustes. Na Figura 1, que apresenta os dados relativos à OCDE e ao Brasil nas duas últimas colunas, é possível ver que a distribuição da carga tributária brasileira é distinta daquela dos países da OCDE.

FIGURA 1 – COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E NOS PAÍSES DA OCDE, EM PARTICIPAÇÃO (%) DO PIB, 2015



FONTE: Orair *et al.* (2013), para o Brasil; OCDE (2024), para os demais países.

Nota: AUS: Austrália; AUT: Áustria; BEL: Bélgica; BRA: Brasil; CAN: Canadá; CHE: Suíça; CHL: Chile; CZE: República Checa; DEU: Alemanha; DNK: Dinamarca; ESP: Espanha; EST: Estônia; FIN: Finlândia; FRA: França; GBR: Reino Unido; GRC: Grécia; HUN: Hungria; IRL: Irlanda; ISL: Islândia; ISR: Israel; ITA: Itália; JPN: Japão; KOR: Coreia do Sul; LUX: Luxemburgo; LVA: Letônia; MEX: México; NLD: Holanda; NOR: Noruega; NZL: Nova Zelândia; OCDE: média dos 35 países da OCDE; POL: Polônia; PRT: Portugal; SVK: Eslováquia; SVN: Eslovênia; SWE: Suécia; TUR: Turquia; USA: Estados Unidos. Para Austrália e Japão, os dados são de 2015.

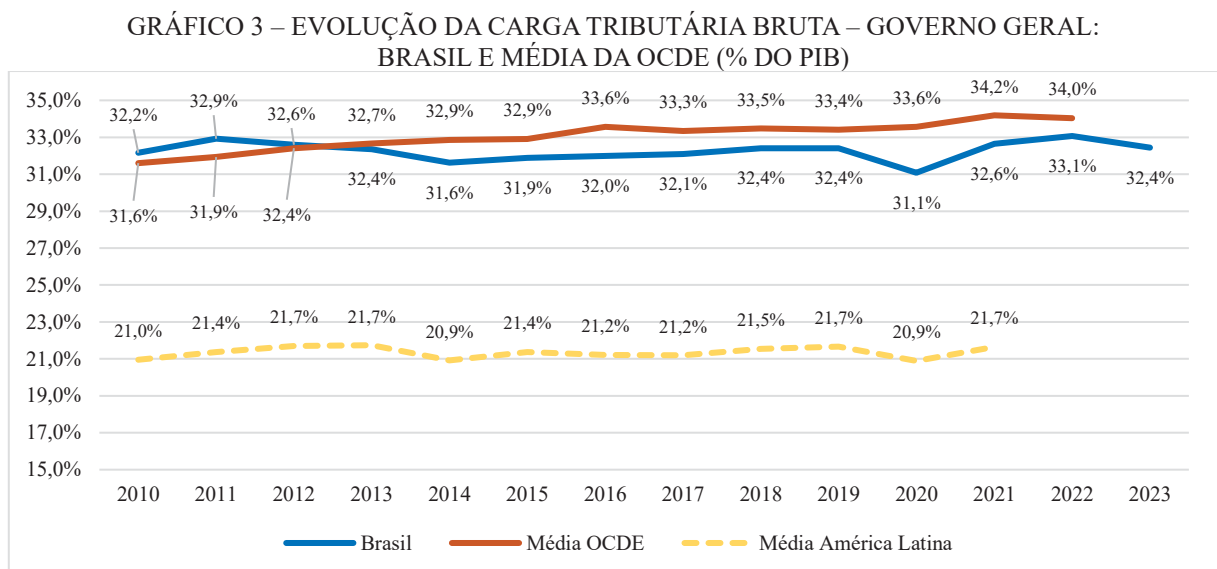
Orair e Gobetti (2018, p. 224), examinando uma estrutura tributária anterior à reforma em curso, reafirmam sua preocupação com o modelo tributário brasileiro em comparação com outros países, devido à sua ineficiência e regressividade. Os autores continuam estabelecendo comparações, afirmando que, nos países da OCDE, há uma tendência: impostos sobre renda e propriedade são as principais fontes de receitas governamentais. O Brasil segue um caminho oposto, no qual mais de 40% das receitas tributárias provêm de impostos sobre bens e serviços, enquanto os impostos sobre renda e propriedade contribuem com aproximadamente $\frac{1}{4}$ do total. Em comparação com a média dos países da OCDE, o Brasil direciona uma parcela maior de sua carga tributária para impostos sobre bens e serviços e uma proporção menor para impostos sobre renda, além de manter níveis similares de tributação sobre a folha de pagamentos e as propriedades.

Por fim, fundamentados em um estudo de Förster, Llana-Nozal e Nafilyan (2014), Orair e Gobetti (2018, p. 225) observam que uma análise qualitativa mais detalhada dentro das

categorias de impostos apresentadas no Gráfico 3 revela disparidades ainda mais evidentes. No que diz respeito aos impostos sobre renda, o Brasil tem uma concentração ligeiramente maior de tributação no lucro das empresas (9% do total, em comparação com a média de 8% nos países da OCDE) e uma concentração bem inferior na renda das pessoas físicas (8% do total, em comparação com a média de 25% na OCDE).

Levando-se em conta essas referências, conclui-se que a carga tributária no Brasil apresenta altos índices de tributação sobre bens e serviços e sobre folha de pagamentos e os lucros das pessoas jurídicas, enquanto a tributação direta sobre a renda das pessoas físicas é menor (Odair; Gobetti, 2018, p. 225). Essa realidade é fundamental para um consenso sobre a utilização das desonerações tributárias e sobre suas consequências econômicas e sociais, uma vez que, aparentemente, a distribuição da carga tributária entre os agentes econômicos é um elemento tão significativo na discussão quanto o próprio volume da tributação em percentual do PIB.

Após apresentar algumas considerações sobre a distribuição da tributação no Brasil dentro das categorias de bases tributárias, é importante comparar seus valores absolutos com aqueles dos países da OCDE e os da América Latina. Assim, pode-se chegar ao Gráfico 3, em que se compara a evolução da carga tributária brasileira entre 2010-2022 àquela dos países da OCDE e da América Latina.



FONTE: Brasil (2023).

Vê-se assim que a carga tributária do Brasil em percentual do PIB está em patamares próximos aos dos países da OCDE, apesar de a distribuição de nossa tributação ser mais diversa do que a deles. No entanto, é importante ressaltar que esses países têm, em média, um

desenvolvimento econômico e social significativo, o que não é o caso da realidade brasileira. Por sua vez, quando nossa tributação é comparada com a média da América Latina, observa-se uma discrepância bastante significativa, pois os valores da carga tributária dos países da nossa região em relação ao percentual do PIB são consideravelmente inferiores aos do Brasil.

As informações sobre o panorama geral da carga tributária brasileira e as comparações estabelecidas com a OCDE e a América Latina possibilitam algumas constatações. A carga tributária brasileira é bastante elevada e não há espaço significativo para sua ampliação. Além disso, sua distribuição não é equilibrada, incidindo prioritariamente sobre bens e serviços. Nesse contexto, é possível afirmar a necessidade de uma reforma da carga tributária brasileira, sem que isso implique, contudo, um aumento no percentual do PIB. Em outras palavras, é necessário discutir a qualidade da carga tributária brasileira, o que implica, necessariamente, uma avaliação das desonerações tributárias e, especialmente, do gasto tributário da União, ente da federação que concentra ampla competência tributária. Neste trabalho, serão então apresentadas informações sobre os gastos tributários da União, que, em 2023, segundo projeções da Receita Federal do Brasil, somaram aproximadamente R\$ 456 bilhões. Discutir suas características, bem como sua evolução e a possibilidade de serem revisados é fundamental para compreender um importante elemento da tributação no Brasil, contribuindo para a construção de um sistema mais eficiente e adequado econômica e socialmente.

Com base nas normas orçamentárias, especialmente na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000), que exige equilíbrio fiscal, e sem entrar no mérito do dinamismo econômico, uma eventual revisão dos atuais gastos tributários poderia abrir espaço para a redução da carga tributária ou para a ampliação da arrecadação, permitindo o financiamento de novas políticas públicas demandadas pela sociedade brasileira. Vale destacar que esta análise não ignora que, além da tributação, o Estado pode ser financiado pela tomada de empréstimos, conforme a restrição orçamentária básica: receitas fiscais, somadas ao aumento do déficit (grau de endividamento), devem ser iguais às despesas do governo (Stiglitz; Rosengard, 2015, p. 565). Nesse contexto, seria teoricamente possível sustentar aumentos sucessivos de desonerações tributárias, mesmo que não resultem em efeitos econômicos positivos, por meio de déficits crescentes. Contudo, a discussão sobre gastos tributários, a qual aprofundaremos no correr do texto, está baseada nas normativas orçamentárias atualmente vigentes no Brasil, as quais impõem certo grau de equilíbrio fiscal e de contenção do endividamento, já que a votação do orçamento da União ocorre anualmente.

Ou seja, todo ano são realizadas projeções mensurando as desonerações, a arrecadação, o PIB e demais elementos. Caso elas sejam adequadas, acabam então refletindo os efeitos

econômicos das políticas públicas, servindo de base para a tomada de decisões do Poder Executivo e Legislativo sobre a forma de financiamento estatal. Isso aproxima, das decisões democráticas, as questões teóricas relativas às finanças públicas. Conforme será exposto neste trabalho, a abordagem não será “fiscalista”, visando apenas a revisão das desonerações tributárias para aumentar a arrecadação. O foco estará na necessidade de uma avaliação constante, de custo-benefício, da existência de umnexo causal entre o gasto tributário da União e a mitigação ou solução do problema público que justificou sua criação e de eventuais alternativas.

Com esse panorama introdutório e referencial sobre a tributação brasileira e as normas orçamentárias, é possível avançar de forma mais sólida na discussão das desonerações. Além disso, nosso trabalho destaca a importância de compreender os valores absolutos dos gastos tributários, tanto em termos nominais como em percentual do PIB, auxiliando na tomada de decisões dos agentes públicos e na avaliação das consequências dessas decisões. Esse contexto, no qual os gastos tributários estão inseridos, será fundamental para entender as dificuldades em eventuais revogações e revisões.

2. GASTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E RESTRIÇÕES

A forma internacionalmente aplicada de mensuração das desonerações tributárias é construída a partir de uma aproximação com o orçamento público, buscando, de acordo com as limitações existentes, utilizar referências da despesa pública. A ótica orçamentária gera transparência e possibilita certo controle democrático sobre os recursos do Estado, tanto efetivos como potenciais, além de permitir a análise da proporcionalidade entre as consequências financeiras incorridas e sua adequação às finalidades de indução de comportamentos e desenvolvimento social e econômico (Henriques, 2009, p. 12). Esse método foi criado na década de 1960 pela Secretaria do Tesouro dos Estados Unidos durante a crise fiscal que exigiu um aumento de 10% na alíquota do imposto sobre a renda e uma severa redução nos gastos governamentais. Essa medida impopular forçou uma reforma do sistema tributário, bem como uma revisão dos valores dispendidos com benefícios que corroíam a receita pública por meio dos chamados *tax expenditures* (Surrey, 1973). A experiência americana foi posteriormente replicada na grande maioria das democracias ocidentais, tornando-se uma ferramenta de gestão, transparência, controle social e equilíbrio da tributação.

A ótica orçamentária é um dos fundamentos para a determinação e a mensuração do gasto tributário da União, que observa padrões internacionais e guarda similaridade com os trabalhos desenvolvidos pelos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Apesar de não existir uma definição consensual completa do conceito de gasto tributário, prepondera aquela de sua relação com um desvio da estrutura básica do tributo que contém suas características essenciais (Pelegri, 2014, p. 6). Certos elementos são consensualmente reconhecidos como integrantes da estrutura fundamental de um tributo e, conseqüentemente, afetam os contornos do gasto tributário, como a estrutura de alíquotas, as convenções contábeis, a dedutibilidade dos pagamentos compulsórios, os dispositivos facilitadores da administração tributária e aqueles relacionados a acordos internacionais. Entretanto, a existência de normas distintas para cada país resulta em divergências significativas acerca do que deve ou não compor essa estrutura básica, restringindo possibilidades de comparações internacionais e de elaboração de séries históricas consistentes de gasto tributário (Pelegri, 2014, p. 7). Contudo, entidades internacionais observam as melhores práticas adotadas pelos países e oferecem referências e padrões para a construção de metodologias de elaboração de relatórios de gastos tributários de forma a permitir a ampliação dos consensos, gerar transparência das finanças públicas e melhorar a possibilidade de comparação (Craig; Allan, 2001, p. 2).

Observando essas práticas, um Sistema Tributário de Referência (STR) é inicialmente estabelecido, o qual será a estrutura referencial em que os desvios serão identificados e classificados como gasto tributário. O Brasil utiliza como referencial para determinação de seu STR a legislação tributária vigente, em observância ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso III da Constituição Federal de 1988 e no art. 97 da Lei n.º 5.172/1966, o Código Tributário Nacional. Apesar de serem consideradas as fontes da doutrina jurídica, contábil e econômica para o delineamento da implementação de nossa atual estrutura tributária, os contornos do gasto tributário são determinados por aspectos normativos e, por definição, estão intimamente relacionados às questões orçamentárias (Brasil, 2020b, p. 8-9). A abordagem legal para a determinação do STR e que leva em consideração a legislação tributária utilizada pelo Brasil é a recomendada pelo manual do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (Manual CIAT), a mesma adotada pela grande maioria dos países que fazem parte da entidade (Longinotti, 2023, p. 17).

A partir do STR, são verificados os inúmeros desvios decorrentes das desonerações tributárias, situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistia, redução de alíquotas, deduções, abatimentos e demais enquadramentos que influenciam para que recursos decorrentes de obrigações tributárias deixem de ser arrecadados. Logo, empregando determinadas premissas e observando uma metodologia determinada, é possível estimar os dispêndios totais do governo com as desonerações tributárias da União, principalmente aqueles gerados pelas exceções tributárias que atendem aos objetivos econômicos-sociais. A mensuração do gasto tributário é também decorrente do cumprimento do parágrafo 6.º do art. 165 da Constituição da República e do inciso II do art. 5.º da Lei Complementar n.º 101/2020, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Receita Federal do Brasil, citando os relatórios produzidos por países membros da OCDE, consolida duas similaridades observadas na identificação dos gastos tributários:

1. As desonerações tributárias em questão devem possuir objetivos similares aos das despesas públicas. Possuem, portanto, uma lógica orçamentária associada;
2. Estas desonerações apresentam-se como sendo um desvio da “estrutura normal da tributação”. São sempre de caráter não geral. (Brasil, 2020b, p. 6).

A questão então passa a ser a construção de uma estrutura normativa de tributação, para que os desvios sejam identificados. Os países possuem sistemas tributários particulares, com características próprias, o que dificulta o estabelecimento de um padrão internacional ou

diretrizes previamente definidas. Entretanto, a Receita Federal do Brasil (RFB) afirma que é possível identificar traços comuns que auxiliam na determinação e construção dessa estrutura:

1. Contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade);
2. Contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e
3. A tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade). (Brasil, 2020b, p. 6).

O gasto tributário seria uma forma de desoneração tributária que promovesse um desvio em relação às características identificadas e tencionasse promover alguma ação do governo (Brasil, 2020b, p. 6). Essa forma de entender o gasto tributário converge com aquela da OCDE, que o chama de *tax expenditures*, pela qual se afirma que esses gastos consistem em disposições legais, em normativas ou em práticas fiscais que reduzem ou adiam receitas para um grupo de contribuintes definido em relação a um tributo de referência (OCDE, 2010, p. 12).

No mesmo sentido, o CIAT, utilizando como referência as práticas da OCDE, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Grupo de Trabalho de Medição dos Gastos Tributários (GTMGT), define gasto tributário como recursos não recebidos pelo Estado devido à existência de desonerações tributárias que reduzem a carga fiscal direta ou indireta de determinados contribuintes em relação a um sistema fiscal de referência, visando atingir determinados objetivos fiscais e político-sociais (Longinotti, 2023, p. 12). Um exemplo do conceito adotado pelo FMI está presente em Craig e Allan (2001, p. 2), que também destacam os desvios em relação a um sistema tributário de referência, podendo incluir diversas formas, como isenções, abatimentos, créditos, alíquotas reduzidas e diferimento do tributo. Assim, pelos exemplos expostos, é possível observar que existe um alinhamento entre o conceito de gasto tributário da RFB e os utilizados por órgãos internacionais.

Com fundamento nessas premissas e experiências, construiu-se então o conceito da Receita Federal do Brasil, que será utilizado como referência neste trabalho. De acordo com ele, gastos tributários são:

Gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência (STR), reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (Brasil, 2020b, p. 7).

Como se vê, o conceito de gasto tributário adotado pela RFB envolve dois elementos principais: i) atender a objetivos econômicos e sociais; e ii) ser uma exceção ao Sistema

Tributário Regular (STR). Além disso, a RFB escolhe utilizar o método da perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, o qual é amplamente empregado para determinar a perda de receita associada, assumindo que o comportamento do contribuinte e outros fatores permaneçam constantes (Pellegrini, 2014, p. 8).

Um método alternativo para mensurar o gasto tributário seria o da perda final de receita, que é mais complexo e limitado, pois considera, em cadeia, os efeitos resultantes da introdução do gasto tributário, incluindo o eventual aumento da base tributária decorrente da mudança de comportamento do contribuinte em resposta à desoneração. As consequências não se limitam ao mercado específico do setor desonerado, pois a economia é um sistema interdependente em que todos os preços estão relacionados entre si, e mudanças tributárias, como a reversão de desonerações, podem gerar efeitos em outros segmentos econômicos que sequer estão diretamente relacionados (Musgrave; Musgrave, 1989, p. 257). As diversas repercussões econômicas das mudanças nas políticas tributárias acabam impondo que sua forma de exame tenha algum tipo de simplificação, como a premissa de orçamentos equilibrados e manutenção do nível de arrecadação, em razão da principal questão da política tributária ser observar os métodos alternativos de financiamento de um determinado programa de despesas públicas, conforme as exigências da política de estabilização (níveis de emprego e estabilidade de preços) (Musgrave, 1973, p. 269). Nesse sentido, a mensuração pela perda final de receita se torna extremamente complexa, o que dificulta sua aplicação prática e, conseqüentemente, sua própria utilização, embora seja importante registrá-la por sua relevância econômica.

Por outro lado, apesar de adotar algum grau de simplificação, o método da perda inicial é amplamente utilizado e é a referência no Brasil e em entidades internacionais, devido à sua simplicidade e à menor dependência de uma extensa lista de informações e suposições sobre o comportamento do contribuinte, do governo e da interação entre os múltiplos gastos tributários existentes (Pellegrini, 2014, p. 9).

Além das discussões sobre o método da perda inicial ou final de receita, como todo conceito, a determinação do gasto tributário no Brasil é objeto de críticas por alguns autores por compreenderem que algumas desonerações tributárias estariam incluídas no próprio sistema tributário e, dessa forma, não deveriam ser contabilizadas como gasto tributário da União. Dentre elas, no caso brasileiro, é possível citar os valores de pesquisa e desenvolvimento previstos na Lei n.º 4.506/1964 (Negri, 2023). Contudo, apesar da existência dessas críticas, oriundas de alguns autores e restritas a alguns gastos tributários específicos, o conceito utilizado pela RFB é sólido e estável, permitindo um exame histórico que torna possível a pesquisa.

Uma vez delimitados os contornos do conceito de gasto tributário da União, tendo como característica fundamental a mensuração de uma desoneração tributária, é importante destacar que seu valor global é a soma de uma série de desvios em relação ao sistema tributário de referência, conforme exposto nos relatórios da RFB que serão apresentados neste trabalho. Além disso, toda desoneração tributária da União é um instrumento escolhido para solucionar ou minimizar um problema público.

2.1 DO FINANCIAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DA UNIÃO: INSTRUMENTOS INDIRETOS (SUBSÍDIOS DA UNIÃO)

Bucci (2002, p. 41) define as políticas públicas como programas de ação governamental que buscam coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, visando a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Embora existam outras definições, todas compartilham o entendimento de que o processo de formulação de políticas é técnico-político, com o objetivo de definir e conciliar fins e meios entre os atores sociais, sujeitos a restrições (Howlett; Ramesh; Perl, 2013, p. 6). A compreensão do conceito de políticas públicas, portanto, está intimamente ligada à do conceito de problema público, que representa o objetivo ou a intenção da resolução, dinâmica essa na qual a política pública é o meio ou o mecanismo pelo qual se busca alcançar tal objetivo (Secchi, 2019, p. 5).

Após a apresentação do problema público, é necessário compreender os meios à disposição dos governos para enfrentá-lo. Esses meios correspondem, por sua vez, aos instrumentos que traduzem as intenções dos formuladores de políticas públicas em um conjunto de ações concretas que afetam o comportamento de indivíduos e grupos sociais na produção, na distribuição e no consumo de bens públicos (Capella, 2018, p. 75). Os instrumentos são, então, elementos da política pública que incentivam agentes públicos ou o público-alvo a realizar especificamente algo que, espontaneamente, não fariam, modificando comportamentos para solucionar ou mitigar problemas públicos (Schneider; Ingram, 1993, p. 93).

Com base na tipologia de instrumentos proposta por Hood (1986), os instrumentos podem ser categorizados em quatro elementos: i) nodalidade: centrada na posição de centralidade dos governos no sistema social, o que lhes proporciona acesso a informações sobre os problemas públicos; ii) autoridade: ligada aos poderes legais da estrutura estatal; iii) tesouro: recursos financeiros à disposição dos governos; e iv) organização: relacionada ao conjunto de estruturas organizacionais sob jurisdição governamental (Capella, 2018, p. 76). Utilizando esses quatro tipos de instrumento, isoladamente ou de forma combinada, os governos buscam fazer

com que os demais atores do sistema político realizem ou deixem de realizar determinadas ações, contribuindo para a solução ou a mitigação dos problemas públicos. O Quadro 1 relaciona cada um dos quatro tipos de instrumento à sua definição e a exemplos.

QUADRO 1 – INSTRUMENTOS DE POLÍTICA PÚBLICA

Nodalidade	Autoridade	Tesouro	Organização
Ferramentas baseadas em informações sobre problemas públicos, as quais permitem a mobilização de instrumentos baseados na comunicação pública.	Ferramentas baseadas na autoridade relacionada aos poderes legais derivados da estrutura do Estado.	Ferramentas baseadas nos recursos financeiros à disposição dos governos.	Ferramentas baseadas no conjunto das estruturas organizacionais sob jurisdição governamental.
Ex.: campanhas públicas direcionadas à população ou a grupos específicos.	Ex.: regulação, regulação delegada e comitês consultivos.	Ex.: subsídios, taxas e impostos.	Ex.: provisão direta, empresas públicas, criação de mercados e reorganizações institucionais.

FONTE: Adaptado de Howlett, Ramesh e Perl (2003, p. 92 *apud* Capella, 2018, p. 84).

A classificação mencionada está sujeita a críticas, pois nem sempre os contornos dos instrumentos são evidentes, e todos eles utilizam algum grau de autoridade. No entanto, é fato que ela auxilia na conexão das desonerações tributárias com as políticas públicas. O instrumento público destacado neste trabalho — as desonerações tributárias, também denominadas subsídios — é classificado na categoria “tesouro”. Ou seja, utiliza-se o tesouro para estimular ou desestimular comportamentos dos agentes econômicos, sendo esse, portanto, o contexto em que a expressão “financiamento das políticas públicas” é empregada neste estudo. Ao criar uma desoneração tributária, mensurada pela metodologia do gasto tributário, o poder público renuncia a uma receita, utilizando-se de estímulos ou desincentivos financeiros para induzir o contribuinte a um comportamento que solucione ou mitigue um problema público previamente identificado.

Contudo, é importante ressaltar que o governo tem controle limitado sobre as consequências de suas ações, o que Stiglitz e Rosengard classificam como uma falha de governo (2015, p. 212, 276). Sendo assim, o emprego de instrumentos tributários gera consequências não totalmente controláveis pelo governo, o que influencia, por sua vez, o princípio da neutralidade tributária, o qual exige a mitigação dos impactos dos tributos sobre o sistema de mercado (Musgrave, 1973, p. 184) — esse princípio, diga-se, não exclui o uso da política tributária, mas busca considerar suas consequências econômicas por meio da modificação do comportamento dos agentes, lembrando que a atuação pública implica fazer escolhas. No caso das desonerações, o princípio da neutralidade tributária serve tanto para alertar sobre suas

consequências alocativas no setor econômico favorecido como para destacar que seu uso excessivo pode acarretar mudanças estruturais no comportamento econômico de toda a sociedade, devido à necessidade de aumentar as alíquotas gerais.

De acordo com uma perspectiva governamental interna de caráter financeiro e orçamentário, o problema público está relacionado à provisão de bens ou serviços à sociedade, e, entre os instrumentos disponíveis para enfrentá-lo, destacam-se os recursos orçamentários e os benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira (Brasil, 2018, p. 14). Na abordagem da origem dos recursos que financiam esses instrumentos de atuação estatal, existe um sistema dual de financiamento de políticas públicas na União: de gastos diretos, registrados no Orçamento Geral da União (OGU); e de gastos indiretos, constituídos por gastos tributários e benefícios creditícios e financeiros. Enquanto, nos gastos diretos, há uma arrecadação destinada a financiar uma despesa, é a não arrecadação que, nas desonerações tributárias, visa alcançar um resultado desejado pelo poder público — como o estímulo à educação, inovação e tecnologia ou o fomento de uma determinada região ou setor (Pellegrini, 2014, p. 7). Essa divisão de financiamento das políticas públicas por meio de recursos orçamentários e desonerações tributárias fica evidente na pesquisa efetuada por Paes (2014a, p. 1248), que, ao comparar os serviços públicos de educação e saúde brasileiros com os de outros países, observou essas duas modalidades de financiamento, sendo inadequado examinar cada uma delas isoladamente.

Durães (2021, p. 7) detalha que os gastos diretos têm rito consolidado dentro das finanças públicas, e que a ação programática está registrada em uma dotação no Orçamento Geral da União, fazendo com que a sociedade tenha maior clareza e uma melhor percepção dos recursos financeiros que financiam as políticas públicas. Os gastos indiretos seguem ritos não uniformes e diferenciados e não apresentam uma referência formal de aprovação expressa, sendo registrados em documentos específicos do governo federal — razão pela qual se impõe uma dificuldade adicional para o exercício do controle econômico e social (Machado, 2015, p. 36-37). Assim, em razão dos instrumentos de controle contínuo, transparência e revisitação anual no momento da consolidação orçamentária, o financiamento das políticas públicas por meio de recursos orçamentários é mais democrático. Por outro lado, os gastos indiretos ainda carecem de instrumentos mais robustos de controle e nem sempre apresentam um nível de transparência satisfatório. Nesse ponto, a discussão não se concentra apenas nas políticas públicas ou no problema público em si, mas no instrumento mais adequado para influenciar o comportamento dos agentes econômicos a fim de atingir um objetivo específico, e são duas as opções de instrumento do Tesouro: a primeira é a alocação direta de recursos orçamentários; a

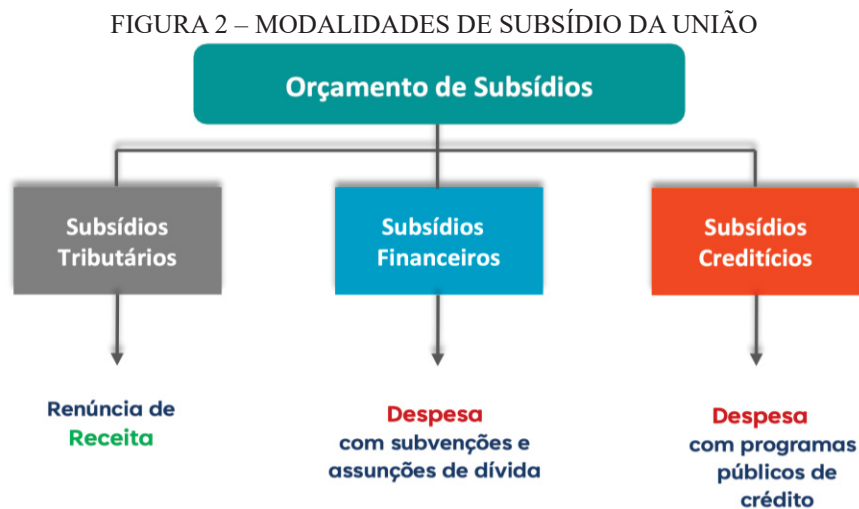
segunda, o uso de benefícios tributários, financeiros ou creditícios. Neste trabalho, interessa nomeadamente a segunda possibilidade.

Com o objetivo de consolidar os valores de gastos indiretos, até mesmo por causa dos benefícios tributários e creditícios que não aparecem na peça principal do Orçamento Geral da União, estando previstos apenas em demonstrativos que compõem as informações orçamentárias complementares, o governo federal elabora o Orçamento de Subsídios da União. Nesta pesquisa, tomou-se por referência a 7.^a edição do relatório, que detalha esse documento (Brasil, 2023). Destaque-se, ainda, que a elaboração do Orçamento de Subsídios da União é uma das iniciativas que permite maiores transparência e controle dos gastos indiretos, contribuindo, assim, para a melhoria institucional das finanças públicas do Brasil.

O relatório de 2023 do Orçamento de Subsídios da União (Brasil, 2023) é uma forma de consolidação dos gastos indiretos, sendo que, em seu inteiro teor, alguns conceitos são expressamente utilizados como sinônimos, em razão das referências econômicas e orçamentárias que fundamentam sua elaboração. Assim, deve-se ter em mente que, nele, “subsídio” é entendido como um instrumento de política pública que pretende reduzir o preço para o consumidor ou o custo do produto, sendo o termo utilizado como sinônimo de “benefício”. Nesse mesmo sentido, mais especificamente, “benefício tributário” seria sinônimo de “gasto tributário”. A razão é bastante simples: os valores determinados como subsídios/benefícios/gastos tributários para a construção do Orçamento de Subsídios da União utilizam as informações e os demonstrativos produzidos pela Receita Federal do Brasil, a mesma metodologia que esta pesquisa emprega para mensurar as exceções ao sistema tributário de referencia.

O objetivo deste tópico não é detalhar os benefícios indiretos da União, mas algumas noções gerais são relevantes para delimitar nosso estudo, especialmente as relacionadas ao gasto tributário da União e à sua pertinência como instrumento de financiamento das políticas públicas. No relatório do Orçamento de Subsídios da União (Brasil, 2023), que servirá de referência para as definições a seguir, os subsídios são divididos em três grupos. Do lado da despesa, temos os subsídios ou benefícios financeiros, que nada mais são do que desembolsos efetivos realizados por meio de subvenções econômicas ou assunção de dívidas da União, como o Programa de Sustentação de Investimento (PSI), o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf), entre outros; e os subsídios creditícios ou benefícios creditícios, isto é, recursos da União alocados a fundos, programas ou concessão de créditos, em condições diferenciadas e com taxas de retorno majoritariamente inferiores ao custo de captação do governo federal, como os Empréstimos da União ao BNDES, remunerados com taxas em

condições favorecidas. Do lado da receita, por sua vez, temos os subsídios ou benefícios tributários, igualmente denominados gastos tributários (conceito mensurado pela Receita Federal do Brasil e definido em tópico anterior), que consistem em exceções ao sistema tributário de referência e visam alcançar objetivos de políticas econômicas e sociais. A Figura 2 facilita a identificação orçamentária dos subsídios e permite delimitar o objeto de estudo deste trabalho (subsídios/gasto tributário):



FONTE: Brasil (2023).

Ainda delimitando o objeto deste estudo dentro do orçamento da União e situando esse instrumento de financiamento das políticas públicas no contexto das finanças públicas, a Figura 3 apresenta uma síntese das distinções entre as modalidades de subsídios.

FIGURA 3 – SÍNTESE DAS DIFERENÇAS ENTRE AS MODALIDADES DE SUBSÍDIOS

	Subsídios Tributários	Subsídios Financeiros	Subsídios Creditícios
Abrangência	Gastos indiretos realizados por intermédio do Sistema Tributário	Equalizações de juros e preços, e assunção de dívidas	Programas oficiais de crédito com taxas de juros subsidiadas
Orçamento Geral da União	Não constam da peça principal do OGU*	Constam como despesas primárias no OGU**	O subsídio não consta no OGU, mesmo que os desembolsos, aportes e reembolsos constem*.
Impacto fiscal	Diminuem a receita primária, podendo repercutir em despesas e transferências vinculadas	Elevam a despesa primária e, consequentemente, a dívida pública (líquida e bruta)	Elevam juros nominais líquidos e, consequentemente, a dívida pública líquida, também elevando a despesa primária em alguns casos***.
Teto dos gastos (EC nº 95/2016)¹⁰	Não afeta diretamente	Afeta diretamente	Não afeta***.

* Os subsídios tributários e creditícios não constam nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, porém são elencados no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) e no Demonstrativo de Benefícios Financeiros e Creditícios (DBFC), respectivamente, e nas Informações Complementares do PLOA. Os subsídios creditícios que tenham um componente de impacto primário também aparecem na peça principal por meio da demonstração do Resultado Primário do Governo Central. De toda forma, como os subsídios tributários e creditícios não têm ações orçamentárias explicitamente associadas, podem ser classificados como “subsídios implícitos”.

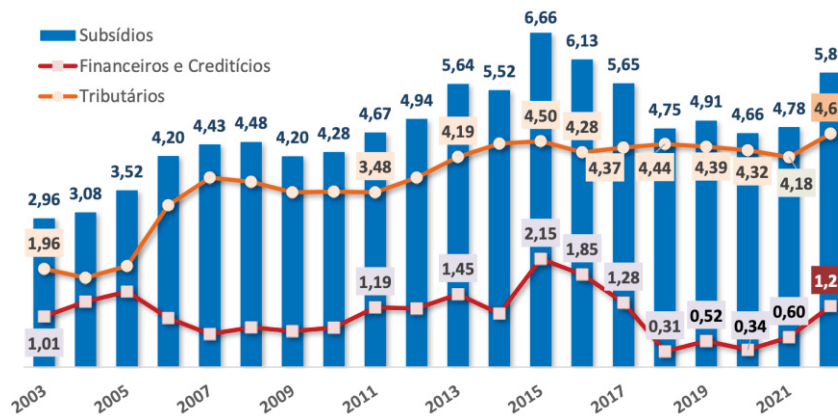
** Como exceção tem-se, por exemplo, o FCVS, que consta como despesa financeira no OGU, não impactando o resultado primário nem o Teto de Gastos.

*** Alguns Fundos e Programas são contabilizados, em parte, com impacto primário, como o Fies, o Pronaf, o Proex e os FCFs.

FONTE: Brasil (2023).

Apresentados os aspectos conceituais, passemos agora às questões dos valores dos subsídios da União, reforçando sua relevância como instrumento de financiamento das políticas públicas. Utilizando novamente como referência o relatório do Orçamento de Subsídios da União (Brasil, 2023, p. 9), segue-se a mensuração dos subsídios da União no período de 2003 a 2022. Utilizou-se como traço distintivo a origem dos subsídios: no primeiro grupo, temos os subsídios do lado da despesa, que incluem os financeiros e creditícios; no segundo, temos os benefícios tributários do lado da receita.

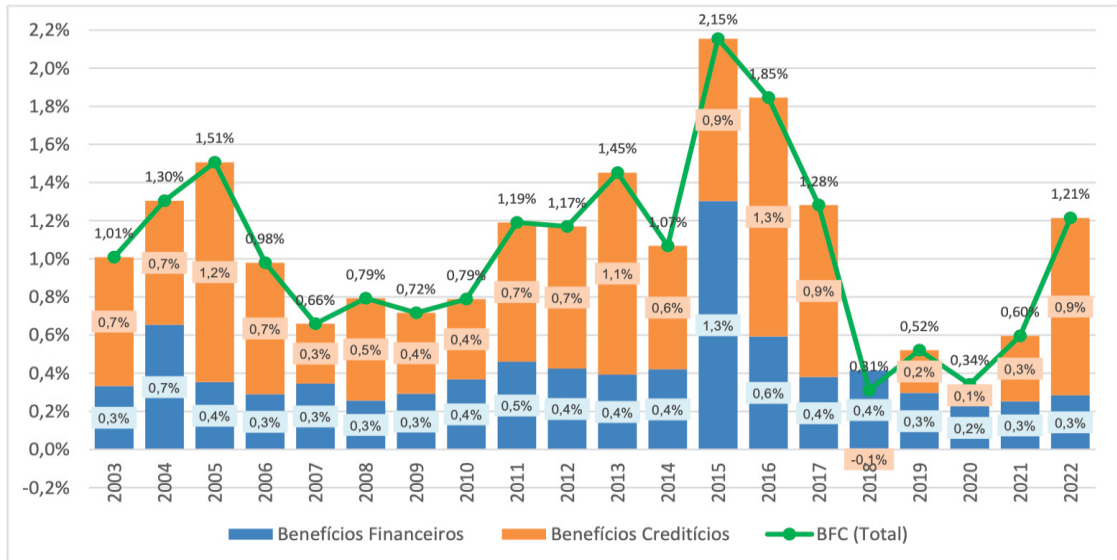
FIGURA 4 – EVOLUÇÃO DOS SUBSÍDIOS DA UNIÃO (% DO PIB)



FONTE: Brasil (2023).

Na Figura 5, temos o detalhamento dos subsídios/benefícios do lado da despesa, em uma transcrição da decomposição do segundo grupo (lado da despesa), fazendo-se a distinção entre os subsídios financeiros e os creditícios.

FIGURA 5 – TOTAL DE SUBSÍDIOS FINANCEIROS E CREDITÍCIOS (% DO PIB)



FONTE: Brasil (2023).

Duas informações relevantes podem ser extraídas das Figuras 4 e 5. A primeira delas é a de que os benefícios indiretos da União são majoritariamente tributários. Com base nas informações de 2022, é possível afirmar que a principal forma indireta de financiamento das políticas públicas federais se deu por meio de benefícios tributários, em um total de 79,3% dos subsídios, enquanto os benefícios financeiros e creditícios corresponderam a uma parcela menor, somando 20,7%. Tal fato ressalta a importância desta pesquisa, pois evidencia que os benefícios tributários são instrumentos primordiais para o financiamento das políticas públicas da União sem o uso de recursos orçamentários, agindo por meio de uma exceção ao sistema tributário de referência.

Além disso, observa-se que os benefícios tributários apresentam uma rigidez consistente desde 2014, com uma visível oscilação positiva nos últimos anos. Essa rigidez é ainda mais evidente quando comparada às oscilações dos benefícios financeiros e creditícios, conforme se demonstra na Figura 5, um cenário que indica a existência de restrições na modificação dos gastos tributários da União, sugerindo-se que é mais fácil criar, revisar e extinguir benefícios financeiros e creditícios. Essa restrição de modificação é uma característica relevante das desonerações tributárias e será, aqui, objeto de estudo em um tópico específico.

A análise do relatório do Orçamento de Subsídios da União (Brasil, 2023) ora proposta, ainda que superficial e não exaustiva, aliada aos assuntos já abordados até o momento, permitiu que este trabalho fosse fundamentado e justificado. O assunto de que aqui se tratará, então, dirá respeito à tributação considerada no contexto da elevada carga tributária brasileira, em que a principal forma indireta de financiamento das políticas públicas federais são os gastos tributários — definidos, nas regras orçamentárias, como benefícios/gastos tributários —, resultando em renúncia de receitas. Dessa forma, há clara relação entre o gasto tributário da União e as políticas públicas, uma vez que se trata de um método de mensuração das consequências, na arrecadação federal, das desonerações tributárias concedidas, as quais são um dos instrumentos disponíveis para corrigir ou mitigar alguns problemas públicos.

Compreender e apresentar adequadamente as informações dos benefícios indiretos, especialmente os tributários, é sinal de maturidade institucional e está de acordo com as referências internacionais, e a consolidação dessas informações permitirá, por seu turno, o controle das políticas públicas financiadas. Nesse sentido, a OCDE (2010, p. 34) ressalta que o financiamento indireto, por meio de gastos tributários, pode ter efeitos adversos na transparência, na eficiência, na eficácia, na justiça e na simplicidade do sistema tributário. No entanto, a Organização também reconhece que, em circunstâncias importantes, esses gastos podem ser instrumentos de políticas públicas mais fáceis de implementar, devido às suas implicações políticas.

Nas próximas seções, serão abordadas a evolução dos gastos tributários da União, as dificuldades relacionadas à revisão e os grupos de interesse neles envolvidos, entre outros elementos. Como parte do alinhamento conceitual, ressalte-se ainda que, ao empregar-se, neste trabalho, o termo “gasto tributário” e ao nos referirmos a seu respectivo valor nos relatórios governamentais, será sempre considerada a existência de uma política pública associada, a qual busca solucionar ou mitigar um problema público motivador, por meio do instrumento da desoneração tributária, repercutindo diretamente na arrecadação tributária.

2.2 ORGANIZAÇÃO OU DIVULGAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Compreendida a vinculação entre política pública e gasto tributário da União — a saber, a utilização uma desoneração tributária, mensurada pela metodologia do gasto tributário, para induzir, por meio de estímulos ou desincentivos financeiros, um comportamento do contribuinte de forma a solucionar ou mitigar um problema público —, passamos à forma de

organização e de divulgação, pela RFB, da mensuração das desonerações tributárias. O gasto tributário global é composto por uma série de gastos tributários individuais, cada um correspondendo a uma desoneração que, na metodologia utilizada pela RFB, seria enquadrada como uma exceção ao sistema tributário de referência (Brasil, 2021a, p. 14). Em um exercício de comparação e exemplificando o alinhamento conceitual com as referências das entidades internacionais, esses gastos individuais utilizados pela RFB são equivalentes às Fichas Individuais de Exceção citadas pelo CIAT, que registram os elementos mais relevantes e possibilitam sua identificação por meio da descrição da exceção, do imposto de referência, do tipo de gasto tributário, da fonte normativa de origem e das datas de vigência e de vencimento, entre outros aspectos (Longinotti, 2023, p. 18). O gasto tributário oscila ao longo dos anos em razão dos ciclos econômicos e das modificações legislativas. Anualmente, novos gastos tributários são criados, revisados ou atingem seu prazo de vigência, tendo em vista que alguns possuem prazo indeterminado, e outros, prazos certos.

No Demonstrativo dos Gastos Tributários do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2023, o gasto tributário foi previsto em R\$ 456,09 bilhões, o que corresponde a 4,29% do PIB nacional e a 21,72% das receitas administradas pela RFB (Brasil, 2022b, p. 9). Esse é o montante global, sendo que a soma de gastos individuais e as ações relacionadas a uma política pública por questões metodológicas de cálculo da RFB estão segregados por tributo específico.

A análise de alguns gastos tributários individualizados contribui para a compreensão da sistematização do agregado e de seu vínculo com a política pública associada. O Simples Nacional é uma política pública de tratamento tributário diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte, um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos federais, estaduais e municipais. No âmbito federal, no ano de 2023, existiu uma previsão de R\$ 88,5 bilhões e 0,83% do PIB de gasto tributário relacionados com o Simples Nacional (Brasil, 2022b). Esse valor é a soma das exceções ao sistema tributário de referência dos tributos, composto por IRPJ, IPI-Interno, PIS-Pasep, CSLL, Cofins e Contribuição Previdenciária — e, para cada um deles, há um quadro específico que acompanha o DGPT PLOA 2023. Na Tabela 1, pode-se observar um agregado de todos os gastos tributários, com seus diversos tributos, relacionados à política pública do Simples Nacional.

TABELA 1 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO COM O SIMPLES NACIONAL

Gasto tributário	Descrição	Tributo	Prazo de vigência	Valor (bi R\$)	Part. PIB (%)	Arrec. (%)	Gasto Trib. (%)
Simples Nacional — Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	Redução da base de cálculo e modificação das alíquotas para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que optaram pelo Simples Nacional	IRPJ	Indeterm.	21,864	0,21	1,04	7,59
		IPI-Interno	Indeterm.	3,134	0,03	0,15	7,20
		PIS-Pasep	Indeterm.	0,000	0,00	0,00	0,00
		CSLL	Indeterm.	10,180	0,10	0,48	6,67
		Cofins	Indeterm.	29,694	0,28	1,41	9,69
		Contribuição para a Previdência Social	Indeterm.	23,663	0,22	1,13	3,80
Total				88,536	0,83	4,22	34,95

FONTE: Brasil (2022b).

O tratamento favorecido às empresas de pequeno porte está previsto na própria Constituição, art. 170, inciso IX. Pretendendo concretizar essa previsão, uma das políticas públicas elaboradas foi formalizada pela Lei Complementar n.º 123/2006, que versa sobre o Simples Nacional e o Microempreendedor Individual (MEI), o qual tem outro gasto tributário relacionado específico visando a redução de alíquota da contribuição previdenciária (a previsão é de R\$ 5,1 bilhões e 0,05% do PIB).

Na perspectiva das políticas públicas, foi observado um problema público, uma situação indesejada relativa à falta de suporte para as empresas de pequeno porte, para a qual a coletividade vislumbrou uma possibilidade de melhoria (Secchi, 2019, p. 27). Um dos instrumentos utilizados para a correção ou a mitigação do problema foi um tratamento tributário simplificado e diferenciado, estabelecido por meio de instrumento normativo, que, consequentemente, resulta em uma desoneração tributária que, para a União, está quantificada no gasto tributário detalhado na Tabela 1.

Não necessariamente uma política pública possui mais do que um tributo relacionado à desoneração fiscal — por exemplo, a desoneração da folha de salários, cujo único tributo envolvido é o da contribuição previdenciária. Segundo o DGPT PLOA 2023, o valor dessa desoneração é de R\$ 9,3 bilhões e 0,09% do PIB. Outro ponto interessante é que essa desoneração tem um prazo determinado (pelo menos no momento da elaboração do relatório), com vigência apontada até 31 de dezembro 2023, como podemos observar na Tabela 2.

TABELA 2 – GASTOS TRIBUTÁRIOS: DESONERAÇÃO DA FOLHA

Gasto tributário	Descrição	Tributo	Prazo de Vigência	Valor em (bi R\$)	Part. PIB (%)	Arrec. (%)	Gasto trib. (%)
Desoneração da Folha de Salários	Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre o faturamento, com alíquota de 1,0%, 1,5%, 2,0%, 3,0% ou 4,5% em substituição a incidência sobre a folha de salários	Contribuição para a Previdência Social	31/12/2023	9,356	0,09	0,45	1,50
Total				9,356	0,09	0,45	1,50

FONTE: o autor (2022b).

A desoneração da folha de salários estava incluída dentro do Plano Brasil Maior, uma política industrial lançada em 2011 e executada até 2014, constituída por uma série de instrumentos de políticas públicas de vários ministérios. O objetivo do plano era fortalecer a competitividade, produtividade, adensamento produtivo e tecnológico das cadeias de valor, ampliar mercados, criar empregos de melhor qualidade e garantir crescimento inclusivo e sustentável (Brasil, 2011). A desoneração da folha resultou na criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), substituindo a contribuição patronal previdenciária de 20% da folha de pagamentos. Inicialmente, a desoneração estava restrita a poucos setores, mas, posteriormente, foi significativamente ampliada. Observa-se, de início, um problema público de competitividade, emprego e crescimento, para cuja modificação foram elaboradas ações governamentais, entre as quais está a desoneração da folha de pagamentos, correspondendo a um desvio do sistema tributário de referência — o que é metodologicamente enquadrado como um gasto tributário da União.

Esses dois exemplos, resumidos nas Tabelas 1 e 2, demonstram bem a relação do gasto tributário da União com as políticas públicas. E, conforme a própria definição de políticas públicas utilizada pelo governo em seu guia prático de avaliação, uma das formas pelas quais elas são financiadas são os “benefícios de natureza tributária”, que têm, nos gastos tributários, sua metodologia de mensuração (Brasil, 2018, p. 14). Ora, para melhor se compreender as características do gasto tributário da União, abordaremos algumas de suas características, tomando como referência o DGT Previsão PLOA 2023. Conforme já exposto, porém, esse documento é uma previsão que sustenta as projeções orçamentárias, a qual está sujeita a modificações. Ainda assim, um exame histórico mostra a adequação desse tema, devendo-se levar em conta, porém, que, no ano de 2023, houve uma distorção dessa projeção em razão da desoneração dos combustíveis, a qual será abordada em um tópico próprio. Sabendo disso,

então, e seguindo o DGT Previsão PLOA 2023, abordaremos as questões regionais, a composição por tributos, a relevância dos gastos tributários e algumas medidas comparativas.

2.3 DIVISÃO REGIONAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO: COM BASE NO DGT PREVISÃO PLOA 2023

Outra abordagem realizada no DGT Previsão PLOA 2023 é a divisão dos gastos tributários pelas cinco regiões do Brasil. A Tabela 3, seguindo o documento, apresenta as projeções dos gastos tributários, divididos por função orçamentária e região.

TABELA 3 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: DIVISÃO POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E REGIÃO (MI R\$) (continua)

Função orçamentária	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
Administração	1,9	7,0	90,0	209,9	17,7	326,4
Agricultura	7.463,2	6.670,7	12.504,3	21.282,1	13.802,3	61.722,6
Assistência Social	690,8	3.137,5	2.659,2	15.186,1	4.388,1	26.061,7
Ciência e Tecnologia	448,8	486,8	284,4	14.107,3	1.761,9	17.089,2
Comércio e Serviço	32.861,4	11.188,6	6.932,5	42.438,4	17.378,6	110.799,5
Comunicações	2,9	0,2	2,5	2,6	1,8	10,0
Cultura	93,4	221,3	78,9	3.159,5	459,5	4.012,6
Defesa Nacional	0,6	0,0	0,0	101,5	30,0	132,1
Desporto e Lazer	144,3	323,7	234,7	1.987,3	525,4	3.215,3
Direitos da Cidadania	48,3	98,3	116,5	1.160,0	302,6	1.725,7
Educação	712,1	2.686,0	1.380,9	9.463,9	3.211,9	17.454,8
Encargos Especiais	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Energia	66,2	697,6	79,4	1.752,5	676,6	3.272,4
Essencial à Justiça	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Gestão Ambiental	7,6	14,9	12,4	198,1	66,0	299,0
Habitação	170,8	947,2	765,8	5.987,7	1.618,9	9.490,4
Indústria	25.879,0	14.846,9	2.531,8	10.454,5	3.525,4	57.237,6
Judiciária	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Legislativa	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Não definida	203,5	1.163,7	844,3	9.358,4	2.357,3	13.927,3
Organização Agrária	3,0	28,9	1,1	9,6	15,5	58,1
Relações Exteriores	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Saneamento	2,8	0,3	8,7	9,4	2,2	23,5
Saúde	2.241,3	6.911,4	8.801,3	44.746,0	8.355,5	71.055,6
Segurança Pública	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Trabalho	1.294,7	6.619,0	4.424,5	29.743,0	8.271,6	50.352,9

TABELA 3 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: DIVISÃO POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E REGIÃO (MI R\$) (conclusão)

Função orçamentária	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
Transporte	206,1	585,2	184,8	6.324,3	521,5	7.821,9
Urbanismo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	72.542,5	56.635,2	41.938,1	217.682,0	67.290,5	456.088,3
Arrecadação*	54.677,1	156.939,9	235.887,2	1.331.544,3	321.156,6	2.100.205,1

FONTE: Brasil (2022b).

No tópico anterior, os gastos tributários foram apresentados de forma individual, mas os DGT PLOA também trazem alguns quadros agregados. Os relatórios produzidos pela Receita Federal, seguindo o regramento do orçamento público, lançam mão de uma classificação dos gastos tributários por função orçamentária, a qual representa o mais alto nível de agrupamento das várias áreas de responsabilidade do setor público, tendo por objetivo estabelecer as bases para a apresentação de informações estatísticas sobre os gastos públicos nos principais campos de atuação do Estado (Giacomoni, 2017, p. 95-96). Como o gasto tributário apresenta uma lógica de mensuração que utiliza a referência do orçamento público, essa classificação é útil. Contudo, quando alguns exames individuais são efetuados, há elementos que devem ser ponderados, o que torna essa modalidade de classificação bem mais complexa, conforme será exposto ao longo deste trabalho.

Voltando à Tabela 3, pode-se observar que, nominalmente, os valores do gasto tributário na região Sudeste são significativamente maiores, com destaque aos volumes expressivos nas funções orçamentárias de comércio e serviços, saúde e trabalho. No entanto, o exame dos valores nominais pode induzir ao erro, já que há tanto divergências no tamanho da população em cada uma das regiões como particularidades na estrutura econômica e social.

Entretanto, existem formas de corrigir os valores nominais, e a Receita Federal do Brasil optou por utilizar a arrecadação das cinco regiões do país como instrumento de ponderação. Na Tabela 4, a seguir, apresentamos o percentual da proporção entre o total do gasto tributário e a arrecadação da respectiva região, com exceção da Contribuição do Plano de Seguridade do Servidor (CPSS), que, devido a seu pequeno valor, não influencia de forma significativa o demonstrativo.

TABELA 4 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: DIVISÃO POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E REGIONAL, PONDERAÇÃO PELA ARRECADAÇÃO (RAZÕES PERCENTUAIS)

Função orçamentária	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
Administração	0,57	2,14	27,57	64,30	5,42	100,00
Agricultura	12,09	10,81	20,26	34,48	22,36	100,00
Assistência Social	2,65	12,04	10,20	58,27	16,84	100,00
Ciência e Tecnologia	2,63	2,85	1,66	82,55	10,31	100,00
Comércio e Serviço	29,66	10,10	6,26	38,30	15,68	100,00
Comunicações	29,17	1,61	24,68	26,54	18,00	100,00
Cultura	2,33	5,52	1,97	78,74	11,45	100,00
Defesa Nacional	0,47	0,00	0,00	76,80	22,73	100,00
Desporto e Lazer	4,49	10,07	7,30	61,81	16,34	100,00
Direitos da Cidadania	2,80	5,69	6,75	67,22	17,54	100,00
Educação	4,08	15,39	7,91	54,22	18,40	100,00
Encargos Especiais	-	-	-	-	-	-
Energia	2,02	21,32	2,43	53,56	20,68	100,00
Essencial à Justiça	-	-	-	-	-	-
Gestão Ambiental	2,55	4,97	4,16	66,24	22,09	100,00
Habitação	1,80	9,98	8,07	63,09	17,06	100,00
Indústria	45,21	25,94	4,42	18,27	6,16	100,00
Judiciária	-	-	-	-	-	-
Legislativa	-	-	-	-	-	-
Não definida	1,46	8,36	6,06	67,20	16,93	100,00
Organização Agrária	5,13	49,79	1,84	16,55	26,70	100,00
Relações Exteriores	-	-	-	-	-	-
Saneamento	12,01	1,40	37,02	40,11	9,46	100,00
Saúde	3,15	9,73	12,39	62,97	11,76	100,00
Segurança Pública	-	-	-	-	-	-
Trabalho	2,57	13,15	8,79	59,07	16,43	100,00
Transporte	2,63	7,48	2,36	80,85	6,67	100,00
Urbanismo	-	-	-	-	-	-
Total	15,91	12,42	9,20	47,73	14,75	100,00
Gastos / Arrecadação*	132,67	36,09	17,78	16,35	20,95	21,72

FONTE: Brasil (2022b).

Utilizando-se a ponderação da arrecadação, fica evidente a proporcionalidade entre a participação de cada região no financiamento da União e as desonerações tributárias correspondentes. Por essa perspectiva, a região que apresenta o maior volume de gastos tributários da União é a Norte, seguida por Nordeste, Sul, Centro-Oeste e, por fim, Sudeste. Em um exame mais analítico, vê-se o volume das desonerações tributárias da União na região Norte fortemente influenciado por iniciativas classificadas na função orçamentária “indústria”,

iniciativas essas que pretendem promover o desenvolvimento regional — especificamente a Zona Franca de Manaus e a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam). Outra função orçamentária relevante para a região Norte é a de comércio e serviços, igualmente influenciada pela Zona Franca de Manaus, cujos gastos tributários relacionados estão distribuídos em mais de uma função orçamentária.

Seguindo a mesma linha de ponderação pela arrecadação, a segunda região que proporcionalmente recebe o maior volume de benefícios tributários da União é a Nordeste, e novamente o destaque é a função orçamentária “indústria”, que também visa promover o desenvolvimento regional — especificamente a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e o setor automotivo. Com relação a esse setor, em específico, trata-se de um gasto tributário com duplo objetivo, pois privilegia o setor automotivo necessariamente instalado em localizações geográficas específicas do país, atendendo aos demais requisitos legalmente exigidos.

Em razão da relevância da função orçamentária “indústria” para as regiões Norte e Nordeste, e levando-se em consideração a ponderação pela arrecadação, é importante detalhar sua composição, aprofundando um pouco mais a discussão. Para isso, na Tabela 5, foram discriminados os componentes dessa função específica, de acordo com cada uma das regiões.

TABELA 5 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA INDÚSTRIA (MI R\$)
(continua)

Função orçamentária Gasto tributário	Norte	Nordeste	Centro- Oeste	Sudeste	Sul	Total
Indústria	25.879,0	14.846,9	2.531,8	10.454,5	3.525,4	57.237,6
Amazônia Ocidental	34,8	0,0	0,0	0,0	0,0	34,8
Fundos Constitucionais	78,9	168,5	65,4	11,3	0,0	324,1
Mercadorias Norte e Nordeste	114,6	84,7	0,0	0,0	0,0	199,3
Petroquímica	0,0	325,7	0,0	108,5	119,9	554,1
Rota 2030	1,1	346,0	97,8	3.482,0	499,5	4.426,4
Setor Automotivo	0,0	5.281,7	280,3	0,0	0,0	5.562,0
Simples Nacional	456,6	1.704,0	1.091,7	6.852,6	2.906,0	13.010,9
Sudam	3.912,8	0,0	996,7	0,0	0,0	4.909,6
Sudene	0,0	6.936,2	0,0	0,0	0,0	6.936,2
Zona Franca de Manaus	14.574,0	0,0	0,0	0,0	0,0	14.574,0
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	3.892,8	0,0	0,0	0,0	0,0	3.892,8
Zona Franca de Manaus — Importação de Bens de Capital	12,7	0,0	0,0	0,0	0,0	12,7
Zona Franca de Manaus — Matéria-Prima Produzida na ZFM	285,8	0,0	0,0	0,0	0,0	285,8

TABELA 5 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA INDÚSTRIA (MI R\$)
(conclusão)

Função orçamentária Gasto tributário	Norte	Nordeste	Centro- Oeste	Sudeste	Sul	Total
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	970,3	0,0	0,0	0,0	0,0	970,3
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	1.544,4	0,0	0,0	0,0	0,0	1.544,4

FONTE: Brasil (2022b).

Observando a distribuição geográfica dos gastos tributários listados, expõe-se o rol de políticas públicas de desenvolvimento regional no Norte e no Nordeste que utilizam os benefícios tributários como instrumento para atingir seus objetivos. Neste sentido, os dados apresentados na Tabela 5 indicam uma previsão robusta de gastos tributários da União com essa função orçamentária visando o desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste no ano de 2023, com valores significativos para a Sudam, a Zona Franca de Manaus, o Setor Automotivo e a Rota 2030. E isso não é um fato isolado, pois os valores desses gastos são significativos ao longo de toda a série histórica considerada, sobre o que nos deteremos no próximo tópico. Por fim, é importante ressaltar que este trabalho não pretende entrar no mérito da adequação e dos resultados das iniciativas de promoção regional, mas apenas expor o volume e a distribuição dos gastos tributários.

2.4 DIVISÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO POR TRIBUTOS: COM BASE NO DGT PREVISÃO PLOA 2023

O sistema tributário brasileiro conceitua normativamente “tributo” como toda prestação pecuniária, em moeda ou em valor que nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, art. 3.º). E a realidade tributária brasileira é bastante complexa, o que se pode observar pela quantidade de tributos existentes, o que também se mostra uma dificuldade para estudo das desonerações tributárias e sua mensuração, desonerações essas que repercutem, em menor ou maior grau, em todos os tributos de competência federal.⁴ Por causa dessa complexidade, para que conheçamos um pouco mais

⁴ A saber: a) Imposto sobre Importação (II) — imposto federal aplicado sobre produtos importados; b) Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) — incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas; c) Imposto de Renda da

acerca dos tributos, a Tabela 6 mostra a relevância de cada um na composição dos gastos tributários da União.

TABELA 6 – GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO: CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTOS (VALORES NOMINAIS E PERCENTUAIS)

Tributo	Valor (mi R\$)	Participação (%)		
		PIB	Arrecadação	Gastos tributários
Imposto sobre Importação (II)	9.011	0,08	0,43	1,98
Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)	75.629	0,71	3,60	16,58
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	78.413	0,74	3,73	17,19
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)	20.588	0,19	0,98	4,51
Imposto sobre Produtos Industrializados — Operações Internas (IPI-Interno)	42.669	0,40	2,03	9,36
Imposto sobre Produtos Industrializados — Vinculado à Importação (IPI-Vinculado)	4.870	0,05	0,23	1,07
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	5.916	0,06	0,28	1,30
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)	58	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-Pasep	17.091	0,16	0,81	3,75
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	21.242	0,20	1,01	4,66
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	113.576	1,07	5,41	24,90
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)	2	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)	1.068	0,01	0,05	0,23
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine)	8	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	65.947	0,62	3,14	14,46
Total	456.088	4,29	21,72	100,00
Arrecadação	2.100.205	19,76	100,00	
PIB	10.628.701	100,00		

FONTE: Brasil (2022b).

Pessoa Jurídica (IRPJ) — aplicado às empresas com base em seus lucros;) Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) — descontado diretamente dos pagamentos feitos a pessoas físicas ou jurídicas; e) Imposto sobre Produtos Industrializados – Operações Internas (IPI-Interno) — incidente sobre produtos industrializados no mercado interno; f) Imposto sobre Produtos Industrializados – Vinculado à Importação (IPI-Vinculado) — aplicado a produtos industrializados importados; g) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) — cobrado em operações de crédito, câmbio e seguro; h) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) — incidente sobre propriedades rurais; i) Contribuição Social para o PIS-Pasep — contribuição social destinada ao financiamento do seguro-desemprego e abono salarial; j) contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) — incidente sobre o lucro líquido das empresas; l) contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) — Contribuição destinada à seguridade social; m) contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) — aplicada em setores específicos da economia; n) Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) — cobrado sobre o transporte marítimo; o) Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine) — destinada à produção cinematográfica nacional; p) Contribuição para a Previdência Social — destinada à seguridade social e à previdência.

As bases de incidência tributária são categorizadas a partir da forma como a riqueza é manifestada e sujeitada à tributação. Segundo a RFB (Brasil, 2020b, p. 9), a base de incidência de um tributo influencia diretamente sua estrutura, incluindo a definição do fato gerador e da base de cálculo. Além disso, de acordo com a economia clássica, a riqueza é ainda reconhecida nas formas de renda, patrimônio ou bens e serviços. Bases de incidência são, e especialmente para as discussões sobre a reforma tributária e para a análise das desonerações, conceitos relevantes em se tratando da forma como a tributação é distribuída. Nesse sentido, em razão de as bases tributárias serem restritas, e de a União apresentar um número significativo de tributos, a análise seria possível tanto sob a ótica individual como sob aquela das bases de incidência.

Dessa forma, pensando-se a partir do ponto de vista individual, o tributo mais relevante dos gastos tributários da União é a Cofins, que representa 1,07% do PIB e incide na base consumo, juntamente com IPI, PIS-Pasep, IOF e Cide. Contudo, é importante destacar que a base de renda das pessoas físicas e jurídicas envolve vários tributos, e sua soma representa valores significativos: IRPF, 0,75% do PIB; IRPJ, 0,75% do PIB; IRRF, 0,08% do PIB; e CSLL, 0,21% do PIB.

Neste ponto, tendo sido apresentadas algumas das análises do DGT PLOA 2023, bem como sua distribuição regional e sua composição por função orçamentária e por tributos, passemos à análise da série histórica de 2014 a 2023.

2.5 SÉRIE HISTÓRICA (2014-2023) DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS E SUA EVOLUÇÃO EM RELAÇÃO AO PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB)

Gastos tributários são um tema pouco explorado, especialmente se considerarmos seu acompanhamento em uma série histórica. Deve-se destacar, então, a estimativa que Curado e Curado (2016) elaboraram a respeito dos custos fiscais da política industrial entre 2004 e 2016, partindo da mensuração e da classificação do gasto tributário, assim como de outras desonerações fiscais relevantes. Em seu trabalho, foram encontradas algumas dificuldades de mensuração, mas, ainda assim, foi possível apontar uma continuidade da política tributária anterior a 2004 relacionada a setores industriais tradicionais específicos, com destaque à Zona Franca de Manaus. As políticas públicas iniciadas após essa data tinham conexão com os setores tradicionais citados, mas houve uma elevação dos gastos tributários relacionados ao incentivo às inovações. Os autores concluíram então que, entre 2004 e 2016, houve uma trajetória de

elevação dos gastos tributários, destacando também a relevância da incorporação dos custos inerentes à atuação estatal na discussão das políticas públicas governamentais.

Com o objetivo de examinar a evolução dos gastos tributários ao longo do tempo, de forma geral e mais ampla do que o estudo de Curado e Curado (2016), que tinha por objeto a política industrial, selecionamos neste trabalho os quadros dos Demonstrativos de Gastos Tributários Bases Efetivas que apresentam séries históricas, os quais foram então consolidados em uma única base de dados: DGT Bases Efetivas 2016 (Série 2014 a 2019) — Quadro XXVI; DGT Bases Efetivas 2018 (Série 2016 a 2021) — Quadro XXVI; e DGT Bases Efetivas 2020 (Série 2018 a 2023) — Quadro XXVI.

Conforme já mencionado, existe uma distinção entre as previsões efetuadas pela RFB que acompanham os projetos de leis orçamentárias (PLOA) e os gastos tributários efetivos, que são calculados *a posteriori* e levam em consideração os eventuais ajustes realizados. Na série histórica examinada, o período entre 2014 e 2020 refere-se às bases efetivas, enquanto o período entre 2021 e 2023 refere-se às projeções efetuadas, as quais ainda carecem de avaliação e ajustes para tornarem-se efetivas. Apesar da limitação citada, a junção entre as bases efetivas e as projeções é necessária para permitir um exame de um espaço temporal mais significativo.

Durante o período examinado, os gastos tributários apresentaram um constante aumento nominal, com uma pequena exceção no ano de 2016. Em 2014, o gasto tributário era de R\$ 257,2 bilhões e, em 2023, foi projetado em R\$ 499 bilhões. Contudo, o exame histórico dos valores nominais não é o mais adequado, devido aos componentes e às variáveis econômicas ao longo do tempo. Como fator de ponderação, a RFB apresenta informações do gasto tributário (GT) relacionado ao produto interno bruto (PIB) no período, criando o indicador GT/PIB. Dessa forma, é possível observar o crescimento do produto das desonerações tributárias relacionado à soma de todos os bens e serviços finais produzidos no Brasil.

Ao observar a evolução do indicador no período de 2014 a 2023, nota-se que ele não apresentou uma tendência linear, havendo oscilações, com um leve aumento nos anos de 2022 e 2023. Ou seja, apesar de o valor nominal em bilhões de reais ter uma tendência majoritariamente ascendente, a ponderação por sua participação no PIB deixa mais evidentes sua pertinência e sua evolução na economia. Na Tabela 7, foram compiladas as informações e do indicador GT/PIB.

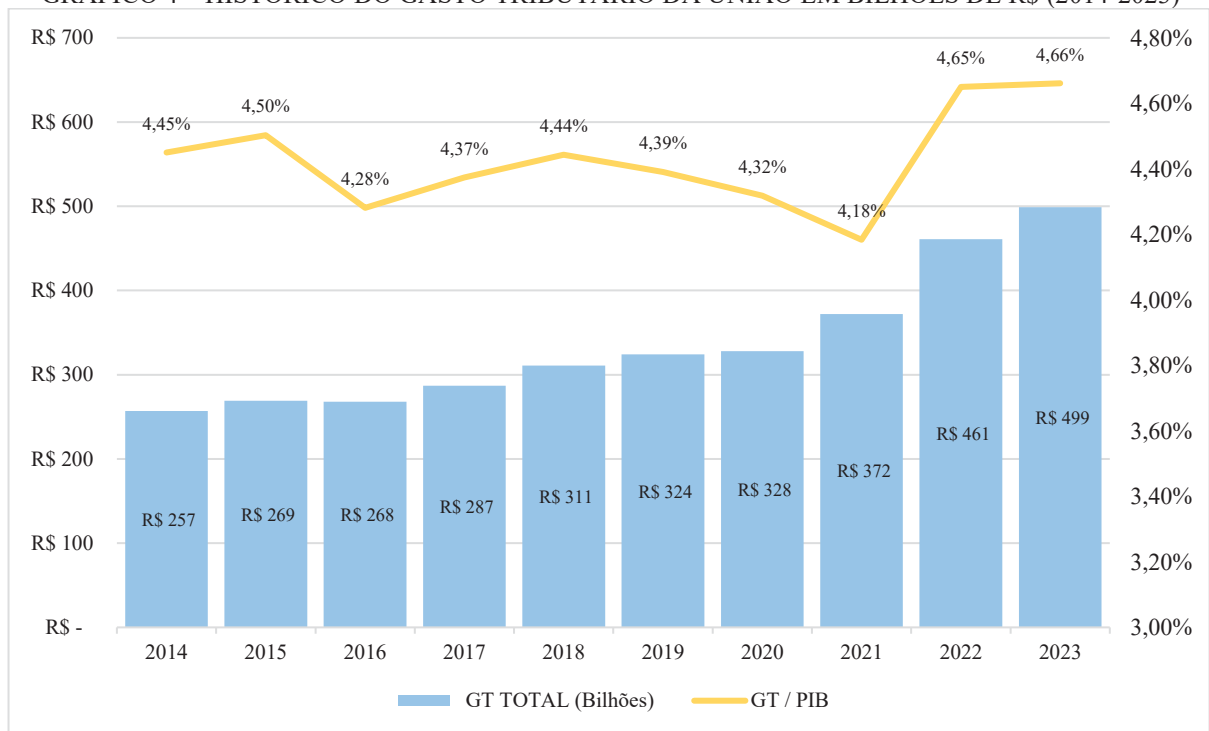
TABELA 7 – HISTÓRICO DO GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO (2014-2023)

Ano	GT Total (bi R\$)	GT / PIB
2014	257,22	4,45%
2015	269,99	4,50%
2016	268,42	4,28%
2017	287,94	4,37%
2018	311,22	4,44%
2019	324,38	4,39%
2020	328,58	4,32%
2021	372,29	4,18%
2022	461,05	4,65%
2023	499,30	4,66%

FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

A seguir, o Gráfico 4 traz uma representação das informações da Tabela 7, a qual nada mais é do que um recorte dos subsídios tributários no orçamento da União, os quais serão aqui explorados em tópico específico e que, no contexto deste trabalho, identificam-se com os gastos tributários da União.

GRÁFICO 4 – HISTÓRICO DO GASTO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO EM BILHÕES DE R\$ (2014-2023)



FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

Conforme se vê, houve um pequeno aumento dos gastos tributários da União em relação ao PIB entre os anos de 2014 e 2015, seguido por uma redução no ano de 2016. Nos anos de 2017 e 2018, ocorreu um novo aumento, que foi revertido com uma queda no período de 2019 a 2021, momento em que atingiram o menor valor na série. Em 2022, houve um aumento significativo, seguido por uma estabilidade em 2023.

Ora, tendo sido apresentada essa evolução quantitativa global, passemos a seu exame qualitativo, de maneira mais desagregada.

2.6 EXAME DA COMPOSIÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO: CLASSIFICAÇÃO POR RELEVÂNCIA

Examinados os gastos tributários de forma agregada e utilizando como referência sua relação em percentual do PIB, apresentaremos algumas considerações sobre sua composição e sobre as políticas públicas que impõem desonerações tributárias à União. Nesse ponto, é importante reafirmar que, conforme já exposto, cada gasto tributário individual pode ser composto por um ou mais tributos.

Os objetivos aqui são ponderar a relevância dos gastos tributários individuais, compará-los entre si e traçar sua evolução ao longo do tempo. Observa-se que os valores de uns e outros são bastante discrepantes, pois uns têm valores anuais superiores a R\$ 100 bi, e outros, inferiores a R\$ 1 mi. Dessa forma, ponderá-los em função do percentual do PIB acaba comprometendo uma visão global, pois aqueles com valores reduzidos representariam um percentual muito pequeno do PIB. Sendo assim, e uma vez que já foram feitas várias considerações dos dados em relação ao PIB, optou-se, neste tópico, pela utilização dos valores nominais.

Além disso, os quadros utilizados como referência têm divisões por tributo. Ora, pretendendo-se uma comparação mais adequada, os gastos tributários foram agregados de forma global, somando-se todos os tributos desonerados de uma mesma denominação. Por exemplo: no caso do gasto tributário do Simples Nacional, existem valores desonerados de IRPJ, IPI-Interno, PIS-Pasep, CSLL, Cofins e da Contribuição sobre a Previdência Social. Todos esses valores foram somados e categorizados no gasto tributário do Simples Nacional. Contudo, em alguns poucos casos, ao se tratar de gastos tributários específicos mesmo que muito relacionados entre si, a Receita Federal do Brasil opta por tratá-los de forma segregada. É o caso da Zona Franca de Manaus (ZFM), que, além do gasto tributário homônimo, subdivide-se em: Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas; Zona

Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima; Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias; Zona Franca de Manaus — Matéria-Prima Produzida na ZFM; e Zona Franca de Manaus — Importação de Bens de Capital. Essa subdivisão dificulta um exame mais condensado, mas, por se tratar de casos pontuais e que refletem os relatórios produzidos, optou-se aqui por seguir essas subdivisões.

Nas próximas tabelas, foram listados todos os gastos tributários individuais da União no contexto da evolução histórica construída pela já citada metodologia (período de 2014 a 2023). Os valores da série histórica foram inicialmente somados, para fins de classificação, do maior para o menor, constituindo um ranking de relevância. Além disso, com base nessa soma, eles foram enquadrados em quatro categorias, separadas em tabelas independentes, das quais cada uma corresponde a uma faixa de valor dos gastos tributários individuais:

- Tabela 8: gastos tributários que, na série histórica, somaram mais de R\$ 100 bi;
- Tabela 9: gastos tributários que, na série histórica, ficaram entre R\$ 100 e R\$ 30 bi;
- Tabela 10: gastos tributários que, na série histórica, ficaram entre R\$ 30 e R\$ 10 bi;
- Tabela 11: gastos tributários que, na série histórica, ficaram abaixo de R\$ 10 bi.

TABELA 8 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE TOTALIZARAM MAIS DE R\$ 100 BI (2014-2023)

Tributo ou Gasto tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Simples Nacional	67,7	69,2	69,8	71,8	71,9	74,1	81,3	91,0	104,0	111,8	812,5
Agricultura e Agroindústria — Desoneração Cesta Básica	15,0	15,8	14,5	14,9	17,2	27,1	25,4	28,9	32,5	34,7	225,8
Zona Franca de Manaus	17,4	15,8	13,7	13,3	19,2	21,2	21,0	27,7	26,8	27,5	203,7
Despesas Médicas	10,6	11,6	13,2	15,1	16,8	18,1	17,9	18,8	22,4	24,8	169,2
Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente	9,0	10,6	11,8	12,9	14,4	15,3	16,1	17,0	20,3	22,4	149,8
Desoneração da Folha de Salários	22,1	25,2	14,5	13,7	12,4	9,8	8,2	7,3	8,5	8,6	130,4
Entidades Filantrópicas	10,4	9,8	10,2	12,3	12,2	12,8	12,0	12,7	15,1	16,7	124,2

FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

TABELA 9 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ENTRE R\$100 E R\$ 30 BI (2014-2023)

Tributo ou Gasto tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Aposentadoria de Declarante com 65 Anos ou mais	5,4	6,5	7,4	7,9	8,9	9,5	10,3	10,9	13,0	14,3	94,0
Exportação da Produção Rural	4,6	5,9	6,0	6,6	7,5	7,2	10,2	10,1	10,0	10,2	78,4
Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho	5,0	6,0	7,2	8,4	6,1	7,5	7,1	7,5	8,9	9,8	73,4
Medicamentos	4,5	4,7	7,1	11,4	9,1	5,7	6,3	7,2	8,1	8,6	72,6
Poupança	6,4	7,5	7,8	6,9	5,2	5,2	3,6	4,6	10,7	11,4	69,3
Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	4,3	4,5	4,9	5,5	6,1	6,9	6,9	7,5	8,4	9,0	64,1
Combustíveis	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	29,9	31,2	61,0
Sudene	2,8	2,7	3,5	4,9	6,2	5,1	6,2	7,1	7,9	8,5	54,8
Entidades sem Fins Lucrativos — Assistência Social e Saúde	3,2	2,9	3,6	4,7	5,9	4,6	5,5	6,3	7,1	7,6	51,4
Produtos Químicos e Farmacêuticos	0,5	1,9	2,5	3,3	4,1	5,4	6,8	7,8	8,7	9,3	50,3
Setor Automotivo	2,3	2,7	3,6	4,1	5,4	6,9	4,7	4,6	5,1	5,6	45,0
Despesas com Educação	3,6	3,8	3,9	4,1	4,1	4,0	3,6	3,8	4,5	5,0	40,2
Informática e Automação	5,2	5,0	4,7	5,5	6,1	6,4	2,6	1,3	1,5	1,6	39,9
Sudam	1,9	1,8	2,9	3,7	4,0	3,9	4,4	5,0	5,6	6,0	39,3
Entidades sem Fins Lucrativos — Educação	3,1	3,4	4,0	4,2	3,5	3,4	3,6	4,0	4,6	4,9	38,5
Agricultura e Agroindústria — Defensivos agrícolas	0,0	0,0	3,9	3,9	3,7	3,6	4,3	4,9	5,5	5,8	35,6
Financiamentos Habitacionais	2,0	1,9	1,5	1,5	1,8	2,7	4,2	5,7	6,4	6,8	34,4
Embarcações e Aeronaves	1,2	1,4	1,3	2,8	3,5	4,2	3,7	4,8	5,4	5,8	34,1
Inovação Tecnológica	1,7	1,8	1,4	1,9	2,5	3,1	3,5	5,4	6,0	6,4	33,8
Microempreendedor Individual (MEI)	1,0	1,4	1,7	2,1	2,6	3,1	3,8	4,7	5,6	6,2	32,0

FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

TABELA 10 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ENTRE R\$ 30 E R\$ 10 BI (2014-2023)

(continua)

Tributo ou Gasto Tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Entidades sem Fins Lucrativos — Associação Civil	2,3	1,8	2,5	2,4	2,4	2,7	3,1	3,6	4,0	4,3	29,0
Títulos de Crédito — Setor Imobiliário e Agronegócio	0,0	0,0	0,0	2,6	3,1	1,7	2,2	2,8	6,5	7,9	26,7

TABELA 10 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ENTRE R\$ 30 E R\$ 10 BI (2014-2023)

	(conclusão)										
Entidades sem Fins Lucrativos — Filantrópica	1,2	1,3	2,6	2,5	2,9	2,4	2,8	3,2	3,6	3,9	26,5
Benefícios Previdenciários e Fapi	3,8	4,0	4,2	4,4	3,3	0,7	0,9	1,2	1,3	1,4	25,1
Prouni	1,1	1,7	2,2	2,4	2,6	2,2	2,3	2,7	3,0	3,2	23,4
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	2,3	2,4	2,5	1,0	1,2	1,4	2,1	2,7	3,0	3,2	21,7
Informática e Automação (desde 2018)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,9	5,3	6,0	6,4	21,6
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	2,7	3,1	2,5	3,1	3,9	4,3	0,0	0,0	0,0	0,0	19,6
Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	1,3	1,5	1,4	1,3	1,7	1,8	1,8	2,5	2,8	3,0	19,1
Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados (desde 2018)	0,0	0,0	0,0	0,0	2,2	2,5	2,5	2,7	3,0	3,2	16,1
Reidi	2,4	2,5	1,2	1,5	0,8	1,3	1,6	1,4	1,6	1,7	15,8
Funrural	0,0	0,0	0,0	0,0	2,3	1,8	1,9	2,5	3,0	3,3	14,7
Programa Nacional de Apoio à Cultura	1,2	1,2	1,1	1,1	1,3	1,5	1,5	1,7	1,9	2,1	14,7
Programa de Alimentação do Trabalhador	0,8	0,7	0,9	0,9	1,2	1,4	1,5	1,7	2,0	2,1	13,3
Seguro ou Pecúlio Pago por Morte ou Invalidez	0,7	0,8	0,9	1,0	1,1	1,2	1,4	1,5	1,8	2,0	12,5
Rota 2030	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,9	0,9	1,6	3,7	4,1	11,2
Programa de Inclusão Digital	5,9	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	10,9
Livros	0,3	0,6	0,9	1,1	1,0	1,0	1,1	1,4	1,6	1,7	10,8

FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

TABELA 11 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ABAIXO DE R\$ 10 BI (2014-2023) (continua)

Tributo ou Gasto tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	1,1	1,3	1,6	1,6	2,2	2,1	0,0	0,0	0,0	0,0	9,9
Mercadorias Norte e Nordeste	0,7	0,7	0,8	0,7	0,8	0,9	0,7	1,4	1,5	1,6	9,7
Fundos Constitucionais	0,5	0,5	0,5	0,7	1,1	1,1	1,1	1,2	1,4	1,5	9,6
Automóveis — Pessoas Portadoras de Deficiência	0,3	0,4	0,3	0,9	1,3	1,5	1,6	0,9	1,0	1,1	9,4
Petroquímica	1,3	0,9	0,6	0,4	1,3	1,0	0,8	1,1	0,5	0,7	8,5
Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	0,2	0,5	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,9	1,0	1,1	7,4
Transporte Coletivo	1,4	1,5	0,5	0,6	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	6,8

TABELA 11 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ABAIXO DE R\$ 10 BI (2014-2023) (cont.)

Tributo ou Gasto tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Tributação Específica do Futebol (TEF)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	2,3	2,5	6,8
Inovar-Auto	1,5	1,5	1,5	1,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	5,9
Termoeletricidade	0,6	0,7	0,4	0,5	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,7	5,8
Leasing de Aeronaves	0,5	0,7	0,8	0,6	0,8	0,7	0,3	0,3	0,3	0,3	5,5
Horário Eleitoral Gratuito	0,9	0,3	0,7	0,4	0,6	0,0	0,4	0,0	0,8	0,7	4,7
Fundos da Criança e do Adolescente	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,5	0,5	0,6	0,7	0,8	4,7
Biodiesel	0,1	0,1	0,1	0,1	2,0	2,1	0,1	0,1	0,0	0,0	4,6
Amazônia Ocidental	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,1	0,9	1,0	1,1	4,5
Investimentos em Infraestrutura	0,0	0,1	0,1	0,2	0,4	0,4	0,5	0,7	0,9	1,0	4,4
Álcool	1,4	1,5	1,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,1
Áreas de Livre Comércio	0,4	0,4	0,3	0,1	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6	0,6	4,1
Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4,0	4,0
Previdência Privada Fechada	0,5	0,6	0,6	0,3	0,2	0,3	0,2	0,3	0,3	0,3	3,7
Seguro Rural	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,6	0,6	0,7	3,7
Entidades sem Fins Lucrativos — Recreativa	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	3,4
Minha Casa, Minha Vida	0,6	0,5	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	3,3
Máquinas e Equipamentos — CNPq	0,5	0,5	0,3	0,1	0,2	0,2	0,4	0,3	0,4	0,4	3,2
Incentivo ao Desporto	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,8	3,1
Gás Natural Liquefeito	0,9	0,6	0,1	0,2	0,4	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	3,0
Padis	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	3,0
Doações a Entidades Civas Sem Fim Lucrativo	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	2,9
Incentivo à Formalização do Emprego Doméstico	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,9
Rede Arrecadadora	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	2,8
Fundos do Idoso	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	2,5
Dona de Casa	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	2,5
Atividade Audiovisual	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	2,5
Empresa cidadã	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	2,3
Taxi	0,2	0,2	0,3	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	2,2
Reporto	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,3	0,3	2,1
Água Mineral	0,1	0,1	0,3	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	2,0
Olimpíada	0,1	0,2	1,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,6
Motocicletas	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	1,5
REPUBL-Redes	1,0	0,2	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,5
Entidades sem Fins Lucrativos — Cultural	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	1,2

TABELA 11 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE FICARAM ABAIXO DE R\$ 10 BI (2014-2023) (conclusão)

Tributo ou Gasto tributário (bi R\$)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Telecomunicações em Áreas Rurais e Regiões Remotas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Evento Esportivo, Cultural e Científico	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Recopa	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Pesquisas Científicas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Doações de Bens para Entidades Filantrópicas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Finam	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Prouca-Reicomp	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

Destaque-se aqui que as divergências entre os valores apresentados nas projeções da evolução histórica e os demais itens decorrem da diferença de fontes, especialmente para o ano de 2023. Enquanto, nas outras abordagens, a referência para o ano foi o DGT Previsão PLOA 2023, na construção da evolução histórica a fonte foi, conforme a metodologia exposta, o DGT Bases Efetivas 2020 (Série 2018-2023) — Quadros. Em alguns casos, as divergências foram significativas, indicando que a Receita Federal do Brasil consegue projetar de forma eficaz os gastos tributários da União para o exercício corrente ou seguinte, mas que enfrenta restrições e desafios de mensuração após esse período, devido às diversas incertezas inerentes.

O exame das tabelas apresentadas, com ênfase nos gastos efetivos entre 2014 e 2020, comprova uma grande concentração de valores em cinco gastos específicos: i) Simples Nacional; ii) Agricultura e Agroindústria — Desoneração da Cesta Básica; iii) Zona Franca de Manaus; iv) Despesas Médicas; e v) Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente. Ou seja, desonerações tributárias robustas são empregadas como instrumento de políticas públicas voltadas principalmente para micro e pequenas empresas, incentivos a produtores de mercadorias integrantes da cesta básica, fomento à Zona Franca de Manaus, compensação aos desembolsos com despesas médicas e, por fim, benefícios previdenciários concedidos a trabalhadores incapacitados permanentemente para o trabalho por moléstia grave ou acidente. As entidades filantrópicas também concentram um volume significativo de gastos tributários da União. No entanto, não estão diretamente vinculadas a uma política pública específica, mas relacionadas a um rol mais amplo, com destaque para a saúde e a educação.

Com isso, conclui-se que, no período analisado (2014-2023), as desonerações tributárias da União permaneceram concentradas nos temas expostos, sem grandes modificações, apesar

das significativas mudanças econômicas e sociais ocorridas no Brasil durante esse tempo. Esse cenário, já se pode aqui dizer, reforça a estabilidade das desonerações tributárias e uma possível dificuldade de revisão das políticas públicas associadas — tema esse que será explorado em um tópico próprio. Além disso, torna-se evidente a extensa lista de iniciativas da União que, com volumes menores, utilizam a desoneração tributária como instrumento, mas que aparentemente carecem de coordenação ou convergência. Ou seja, parece existir uma concentração de ações e recursos em algumas políticas públicas específicas, combinada com ações menores, esparsas e não convergentes, representando iniciativas isoladas de solução para problemas públicos bem específicos. O Quadro 2 apresenta de forma sintetizada as informações das Tabelas de 8 a 11.

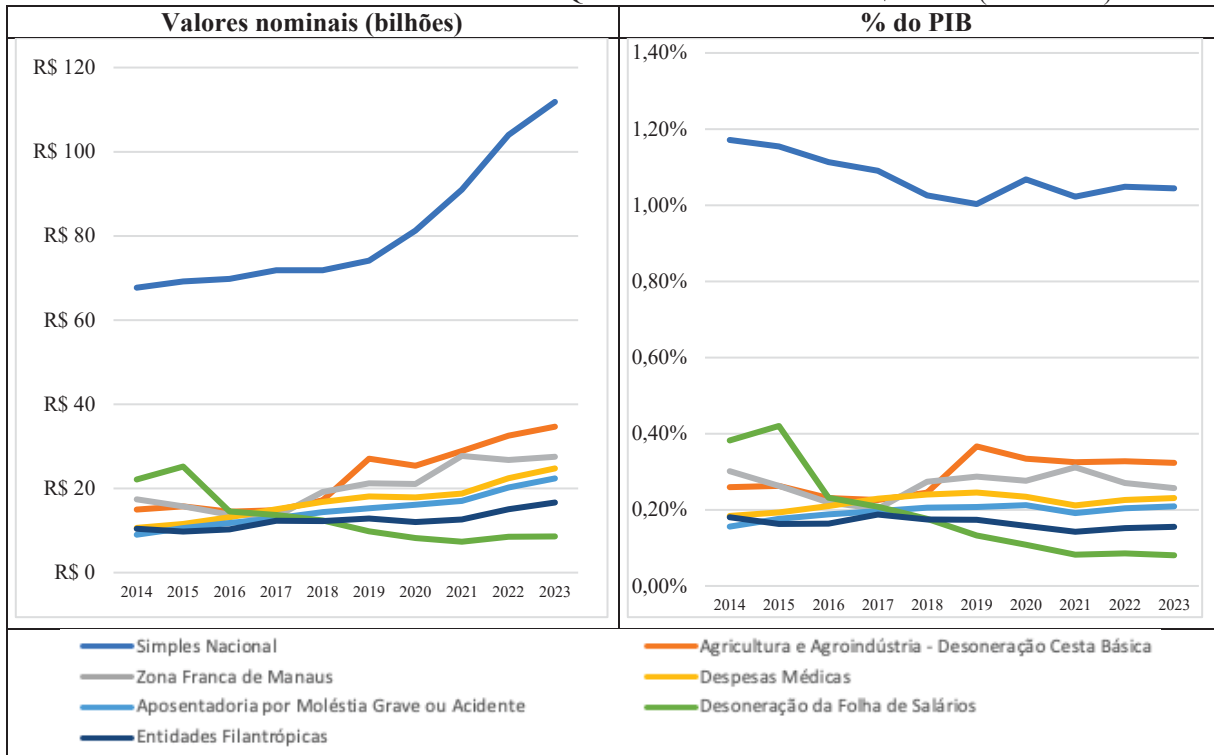
QUADRO 2 – CONCENTRAÇÃO X DISPERSÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Concentração de gastos tributários	Dispersão de gastos tributários
Há forte concentração dos gastos tributários que totalizam mais de R\$ 100 bilhões (Tabela 8) nos seguintes itens: Simples Nacional; Agricultura e Agroindústria — Desoneração da Cesta Básica; Zona Franca de Manaus; Despesas Médicas; Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente; Desoneração da Folha de Salários; e Entidades Filantrópicas.	Há dispersão em diversos gastos tributários menores apresentados nas Tabelas 9 (Gastos tributários que ficaram entre R\$ 100 e 30 bi); 10 (Gastos tributários que ficaram entre R\$ 30 e 10 bi; e 11 (Gastos tributários que ficaram abaixo de R\$ 10 bi.

FONTE: o autor (2024).

Com base nas Tabelas anteriores e nos critérios mencionados, o Gráfico 5 representa os dados da Tabela 8, a qual reúne os gastos tributários que, na série histórica, somaram mais R\$ 100 bi. Também foi incluída uma representação dos gastos tributários em percentual do PIB, destacando as políticas públicas que concentram a maior parte dos valores entre 2014 e 2023. A estratégia de determo-nos nessa categoria se deu por se tratar de um dado relevante para ilustrar a alta concentração dos gastos tributários da União em sete itens específicos, com ênfase especial no Simples Nacional.

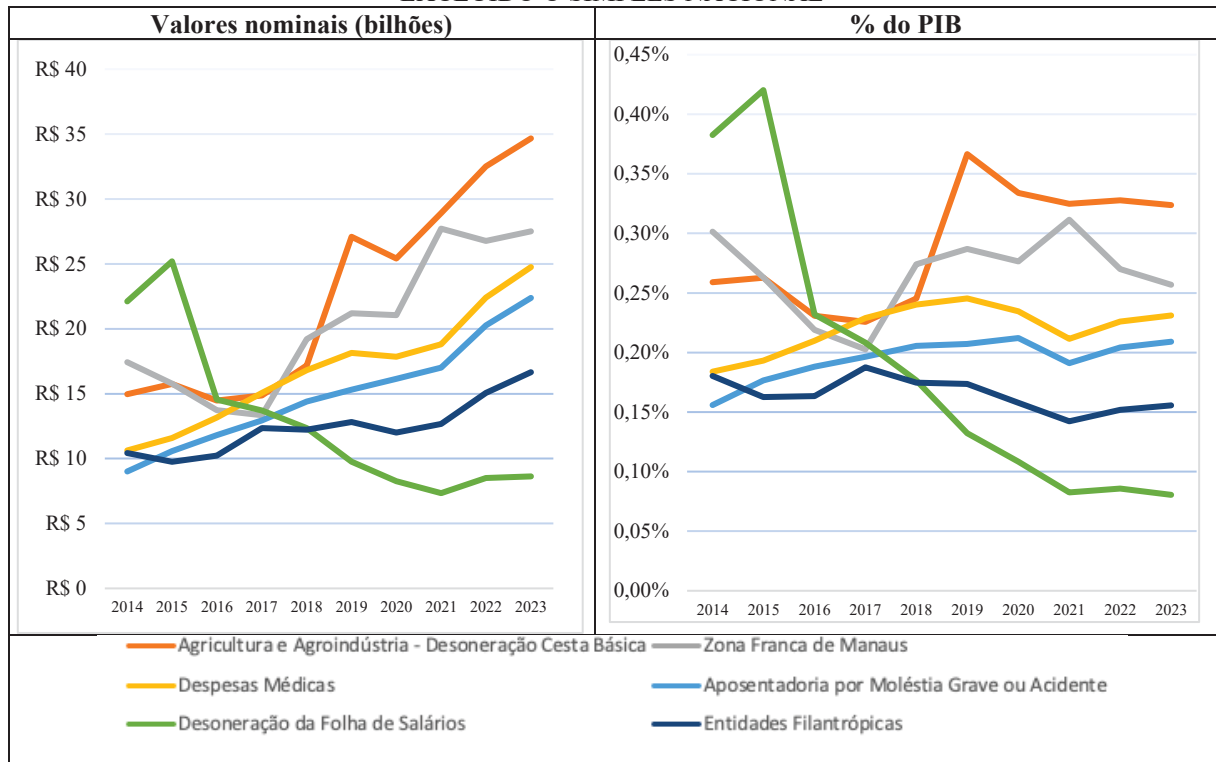
GRÁFICO 5 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE ULTRAPASSARAM R\$ 100 BI (2014-2023)



FONTE: Adaptado de Brasil (2016; 2018; 2020a).

Observando-se os dados, fica evidente a relevância do Simples Nacional e o volume de recursos direcionados a essa política pública. Conforme se vê, trata-se do principal gasto tributário da União durante o período, com valores significativamente superiores aos demais. No entanto, ao ponderá-lo em função do PIB, nota-se uma estabilidade, seguida por uma leve redução, indicando que, embora seja o maior gasto tributário da União, sua proporção segue a mesma tendência dos montantes globais apresentados na Figura 4. Essa visualização conjunta entre valores nominais e percentuais do PIB possibilita uma melhor compreensão da dinâmica dos gastos tributários ao longo dos anos e evita distorções na interpretação das informações. Devido à significativa concentração, o Gráfico 6 apresenta os gastos tributários que ultrapassaram R\$ 100 bi, excluindo-se o Simples Nacional. Essa abordagem permite a visualização da série histórica da desoneração da cesta básica e de outros gastos tributários relevantes, tanto em valores nominais quanto em percentual do PIB.

GRÁFICO 6 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE ULTRAPASSARAM R\$ 100 BI (2014-2023), EXCLUÍDO O SIMPLES NACIONAL



FONTE: Adaptado pelo autor a partir de Brasil (2016; 2018; 2020a).

Vê-se que outro gasto tributário relevante é a desoneração da cesta básica, que cresceu significativamente entre os anos de 2014 e 2023, tanto em valores nominais como em percentual do PIB. A cesta básica é composta por uma lista específica de produtos, mas o fato de poder ser ampliada por meio de modificações legislativas pode ter contribuído para seu aumento ao longo do período.

A já mencionada Zona Franca de Manaus apresenta oscilações ao longo do período, mas é importante destacar que a série histórica tem como base os relatórios da Receita Federal do Brasil e segue as subdivisões já citadas. Ainda assim, ou seja, mesmo com essas subdivisões, o volume desse gasto tributário é muito expressivo, fazendo dele a principal desoneração tributária brasileira associada a uma política pública de desenvolvimento regional.

Os demais gastos tributários apresentados no Gráfico 4 incluem despesas médicas, aposentadorias por moléstia grave ou acidente, desoneração da folha de salários e isenções para entidades filantrópicas. Todos esses itens são de grande relevância e apresentam valores significativos. No entanto, ao contrário da estabilidade observada em outros itens expressos em função do PIB, há uma significativa redução na desoneração da folha de salários, gasto esse que vem passando por um processo de revisão conturbado.

Este trabalho, contudo, não pretende examinar individualmente cada gasto tributário da União, mas sim oferecer uma visão mais geral de seu perfil. Nesta abordagem, portanto, observa-se uma evidente concentração em algumas desonerações tributárias específicas, acompanhadas por outras ações que apresentam valores consideravelmente menores. Além disso, vale ressaltar a criação de uma nova desoneração em 2022, que apresentou valores muito expressivos: a desoneração dos combustíveis.

2.7 A QUESTÃO DA DESONERAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS

Segundo as informações apresentadas pela RFB, a desoneração dos combustíveis consistiu na redução a zero, até 31 de dezembro de 2022, das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e de suas correntes, da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP), de derivados de petróleo e de gás natural, bem como daquelas devidas pelo importador quando da importação de óleo diesel e de suas correntes, de biodiesel, de gás liquefeito de petróleo, de derivados de petróleo e de gás natural. Além disso, conforme definido pela Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, também foi zerada a alíquota referente ao querosene de aviação. Posteriormente, o governo emitiu medidas provisórias que prorrogaram, mesmo que parcialmente, a redução das alíquotas da Cofins e PIS-Pasep, sendo a última delas a Medida Provisória nº 1.163/2023, que perdeu validade em 28 de junho 2023, data após a qual os combustíveis foram novamente tributados.

Esse gasto tributário merece atenção especial, por ter sido responsável por um substancial aumento das desonerações da União nos anos de 2022 (aproximadamente R\$ 30 bi) e 2023 (aproximadamente R\$ 31 bi), interrompendo um ciclo de diminuição dos valores em relação ao percentual do PIB. Um ponto interessante que comprova a atipicidade da medida é que a desoneração dos combustíveis não consta nos documentos que compõem as previsões dos Demonstrativos de Gasto Tributário que acompanham os PLOAs de 2022 e 2023. Isso decorre da inexistência de previsão desse gasto tributário no momento da elaboração das leis orçamentárias anuais e das eventuais prorrogações, já que ambas foram decisões governamentais que ocorreram ao longo do ano e após o envio do PLOA pelo executivo, que geralmente ocorre em setembro do ano anterior. Além disso, foi um gasto tributário com prazo determinado, não sendo incluído nas previsões orçamentárias do ano seguinte. Por outro lado, a desoneração dos combustíveis está presente nos relatórios produzidos pela RFB para a consolidação dos gastos tributários com bases efetivas, inclusive nas séries históricas (2018-2023) que fundamentaram as informações presentes no tópico anterior. Conforme já exposto,

existem previsões elaboradas pela RFB anualmente e uma posterior consolidação dos valores efetivos realizada por volta do mês de abril, justamente para os ajustes necessários ocasionados pelas modificações legislativas durante o curso dos anos.

É importante frisar que a desoneração dos combustíveis ilustra a existência de uma parcela dos gastos tributários que segue uma lógica, com previsibilidade, e outros que estão sujeitos às decisões governamentais influenciadas pela política e por interesses de curto prazo. Além disso, a desoneração dos combustíveis representa uma exceção: uma desoneração tributária extremamente robusta que foi criada com um prazo final determinado e efetivamente extinta, apesar de ter sido prorrogada por mais seis meses.

2.8 COMPARAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL *x* GASTOS TRIBUTÁRIOS DE OUTROS PAÍSES

O CIAT elabora regularmente um exame das desonerações tributárias de dezessete países da América Latina, permitindo conhecer a sua proporção em relação ao PIB e sua distribuição segundo as categorias de tributos mais relevantes (Longinotti, 2023, p. 25-29). Contudo, é novamente importante destacar a dificuldade de estabelecer comparações em razão da definição metodológica e do sistema tributário de referência apresentar elementos subjetivos (Paes, 2014a, p. 1246), além do fato de que existem diferenças legislativas e de distribuição de competências que acabam comprometendo os estudos comparativos.

Apresentada a ressalva, a Tabela 12 revela a proporção dos gastos tributários em relação ao PIB e à Arrecadação Potencial, ambos os casos levando em conta três exercícios e tomando por referência o último exercício disponível (t), variando entre os anos de 2013 a 2022.

TABELA 12 – GASTO TRIBUTÁRIO EM RELAÇÃO AO PIB E À ARRECADAÇÃO DE CADA PAÍS
(continua)

País	Último exercício	Gastos tributários/PIB			Gastos tributários/ Arrecadação Potencial		
		t	t-1	t-2	t	t-1	t-2
Argentina	2021	2,5%	2,7%	2,8%	8,8%	9,1%	10,0%
Bolívia	2013	1,3%	1,2%	1,0%	3,9%	3,7%	3,1%
Brasil	2022	3,3%	3,2%	4,2%	14,3%	13,7%	18,4%
Chile	2021	2,3%	2,2%	2,4%	10,8%	12,1%	11,9%
Colômbia	2019	8,6%	8,2%	7,9%	36,6%	35,8%	34,7%
Costa Rica	2020	4,2%	4,7%	5,6%	15,5%	16,3%	18,8%

TABELA 12 – GASTO TRIBUTÁRIO EM RELAÇÃO AO PIB E À ARRECADAÇÃO DE CADA PAÍS
(conclusão)

País	Último exercício	Gastos tributários/PIB			Gastos tributários/ Arrecadação Potencial		
		t	t-1	t-2	t	t-1	t-2
Equador	2020	4,9%	5,2%	5,4%	28,2%	27,3%	28,5%
El Salvador	2017	3,5%	3,8%	3,8%	16,3%	17,5%	17,5%
Guatemala	2021	2,8%	2,7%	2,5%	18,6%	20,6%	18,9%
Jamaica	2020	2,4%	3,2%	4,7%	8,0%	10,2%	14,4%
México	2021	3,3%	3,8%	3,2%	19,3%	21,2%	19,7%
Nicarágua	2013	5,4%	5,0%	4,6%	20,4%	18,9%	18,1%
Panamá	2019	3,1%	3,4%	3,7%	27,9%	27,9%	29,1%
Paraguai	2021	1,3%	1,4%	1,5%	11,7%	13,0%	13,2%
Perú	2020	2,4%	2,3%	2,3%	11,7%	10,6%	10,7%
República Dominicana	2021	4,0%	5,3%	4,9%	26,4%	34,9%	31,4%
Uruguai	2021	6,0%	5,9%	5,8%	23,3%	23,1%	23,1%
Média dos países	--	3,6%	3,8%	3,9%	17,7%	18,6%	18,9%

FONTE: Adaptado de Longionotti (2023).

O exame da tabela acima precisa levar em consideração as limitações impostas e já expostas, neste trabalho, em tópico específico: as diferenças conceituais dos próprios estudos e entre países, as quais implicam sistemas tributários de referência diferentes, com os consequentes reflexos nas exceções, as quais também podem apresentar critérios próprios de consideração em cada um dos países. Além disso, cada país apresenta um último exercício diferente, impondo uma restrição adicional à comparação. Ciente dessas limitações, as informações compiladas pelo CIAT representam um instrumento de comparação e observação das tendências. Na perspectiva individual dos países, por exemplo, existe certa estabilidade nos resultados, com uma tendência de redução dos gastos tributários: no exercício de referência, a média dos gastos tributários foi de 3,6% do PIB; em t-1, de 3,8%; e em t-2, de 3,9% — o que atesta a tendência de queda. No caso brasileiro, o exercício de referência é o de 2022, motivo pelo qual as oscilações dos gastos tributários em 2023 e 2024 não foram aqui ponderadas.

O manual do CIAT também apresenta uma categorização por tipo de tributo, permitindo que se observe a composição do gasto tributário nas categorias criadas pelos autores do estudo. A Tabela 13 mostra esses dados.

TABELA 13 – GASTO TRIBUTÁRIO DOS PAÍSES DO CIAT EM RELAÇÃO AO PIB, POR CATEGORIA DE TRIBUTOS ANALISADO

País	Exercício	Tributo sobre o Consumo	Tributo Renda Pessoa Física	Tributo Renda Pessoa Jurídica	Tributo sobre o Comércio Exterior	Tributo sobre a Propriedade	Outros	Total
Argentina	2021	1,30%	0,20%	0,30%	0,10%	0,00%	0,60%	2,50%
Bolívia	2013	1,00%	-	0,10%	0,10%	-	0,10%	1,30%
Brasil	2022	0,80%	0,90%	0,60%	0,10%	0,00%	1,00%	3,30%
Chile	2021	0,90%	0,40%	1,00%	-	-	0,00%	2,30%
Colômbia	2019	7,10%	0,70%	0,80%	-	-	0,00%	8,60%
Costa Rica	2020	2,30%	0,60%	1,10%	0,10%	-	0,10%	4,20%
Equador	2020	2,30%	0,70%	1,60%	-	0,10%	0,20%	4,90%
El Salvador	2017	1,80%	0,50%	1,20%	-	-	0,00%	3,50%
Guatemala	2021	1,80%	0,10%	0,80%	0,00%	0,00%	0,00%	2,80%
Jamaica	2020	1,10%	0,10%	0,10%	0,80%	-	0,30%	2,40%
México	2021	1,40%	1,10%	0,50%	-	-	0,30%	3,30%
Nicarágua	2013	4,20%	0,00%	0,30%	0,90%	-	0,00%	5,40%
Panamá	2019	2,20%	0,00%	0,80%	-	-	0,00%	3,10%
Paraguai	2021	0,90%	0,00%	0,20%	0,20%	-	0,00%	1,30%
Peru	2020	1,80%	0,20%	0,20%	-	-	0,20%	2,40%
República Dominicana	2021	2,20%	0,10%	0,60%	0,20%	0,50%	0,40%	4,00%
Uruguai	2021	2,90%	0,50%	1,40%	-	1,30%	0,00%	6,00%
Média dos Países	--	2,10%	0,40%	0,70%	0,30%	0,30%	0,20%	3,60%

FONTE: Adaptado de Longionotti (2023).

Na comparação estabelecida, vê-se que o Brasil possui valores abaixo da média na categoria “Tributos sobre o Consumo”, um percentual acima da média geral dos países no Imposto de Renda Pessoa Física, próximo da média no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e abaixo da média nos impostos sobre o comércio exterior e sobre propriedade.

A OCDE (2010, p. 70-71) também comparou entre si os países membros da entidade, mas, já no início do estudo, também chamou a atenção para as profundas limitações do exercício, em razão da metodologia e dos critérios de categorização por função orçamentária utilizados por cada país, bem como por causa das instituições envolvidas. Nesse sentido, a entidade então recomendou que as informações disponibilizadas fossem avaliadas mais na perspectiva qualitativa do que quantitativa, ressaltando, contudo, que um exame criterioso das informações poderia mostrar aspectos interessantes e úteis sobre o tema.

O relatório (OCDE, 2010) examinou o gasto tributário e a estrutura institucional relacionada a Canadá, França, Alemanha, Japão, Coreia, Holanda, Espanha, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos. Preponderantemente, esses países empregam como método para a

mensuração dos gastos tributários a perda de receita, e, apesar de existirem diferenças conceituais e de requisitos, há critérios próximos pelos quais é possível observar diretrizes comuns entre eles para a identificação dos gastos tributários (OCDE, 2010, p. 148). Conforme também se apontou em relação aos países do CIAT, a forma de organização e mensuração dos gastos tributários dos sistemas federais e regionais (ou provincianos) diverge bastante: em alguns países, o controle das desonerações tributárias dos níveis mais baixos de governo é centralizado, mas em outros não, como no caso do Brasil. A inclusão ou não dos gastos tributários regionais ou locais é fundamental tanto para a mensuração total dos desvios em relação ao sistema tributário de referência como para a possibilidade de comparação entre países (OCDE, 2010, p. 149).

Por fim, o próprio sistema tributário de referência não segue um padrão, especialmente em se tratando da classificação dos tributos sobre renda, consumo ou patrimônio, o que gera consequências para a classificação dos gastos tributários. Alguns países optam por apresentar apenas princípios gerais, possibilitando que qualquer desvio normativo seja considerado gasto tributário; por outro lado, há os que apresentam um sistema referencial bastante detalhado, enquadrando, como desvios, apenas aquelas situações criteriosamente identificadas (OCDE, 2010, p. 150-151).

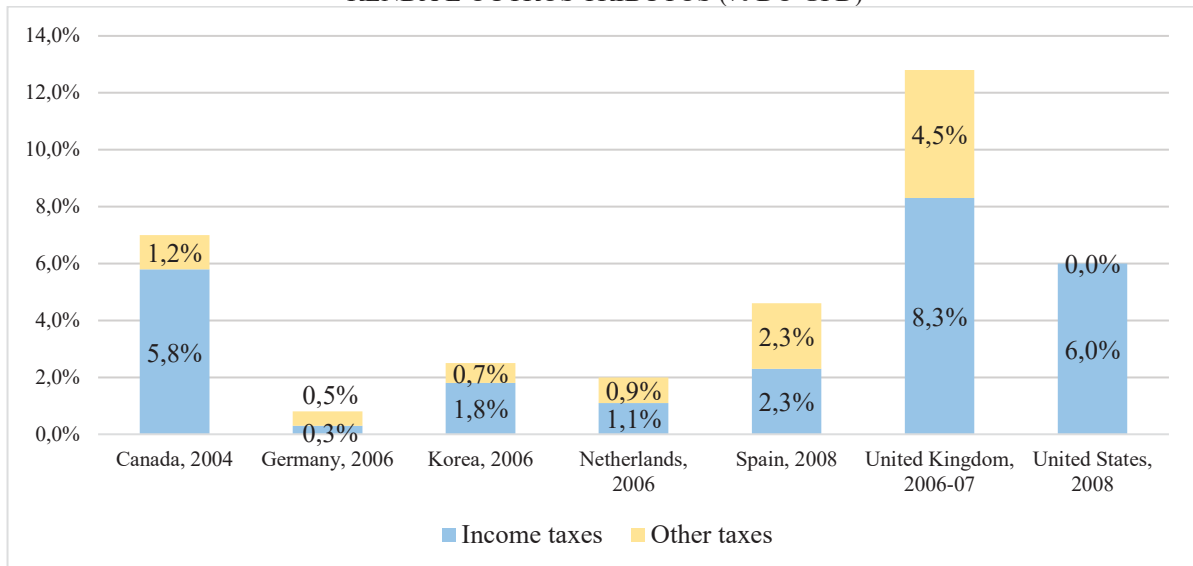
Além disso, também não existe um padrão de formato, forma e frequência de relatórios sobre gastos tributários. Em alguns países, as estimativas acompanham o próprio orçamento; em outros, é elaborado um documento separado com esses registros. A OCDE afirma que nenhum dos países analisados teria o hábito de manter uma base histórica consistente das estimativas dos gastos tributários, fato que dificultaria a construção de uma tendência histórica (OCDE, 2010, p. 154). É necessário ressaltar que o documento da OCDE foi elaborado em 2010, e que, posteriormente, a qualidade dos relatórios de gastos tributários nos países analisados pode ter melhorado. Porém, deve-se também ressaltar que, desde 2014, o Brasil apresenta relatórios consistentes de gastos tributários — os quais estão sendo utilizados neste trabalho.

Entre os países da OCDE analisados, não existem limites explícitos de despesas fiscais no orçamento. Contudo, é certo que existem algumas iniciativas mais amplas de controle orçamentário (Pacto de Estabilidade e Crescimento da União Europeia), e cada país também tem suas próprias preocupações, as quais acabam impactando os gastos tributários. Nesse sentido, e levando-se em consideração também o momento histórico em que o relatório da OCDE foi elaborado (2010), percebe-se certa diretriz determinando uma preocupação comum a respeito dos montantes dos gastos tributários, do número das exceções ao sistema de

referência e da construção de mecanismos para evitar a ampliação dos gastos que não demonstram resultados qualitativos adequados ou para revisá-los (OCDE, 2010, p. 155).

A despeito dessa falta de padrão e da dificuldade de comparação, já amplamente citadas tanto para os países do CIAT como da OCDE, observemos, porém, o Gráfico 7, que traz uma divisão em duas categorias dos gastos tributários: uma com os tributos sobre a renda (*income taxes*) e outra com os demais tributos (*other taxes*). Por meio dos dados, mesmo que inexista um padrão absoluto, é possível observar que o uso dos gastos tributários como instrumento de vantagens tributárias atuante sobre a renda é preponderante entre os países considerados. Além disso, também é possível ver o percentual, nesses países, do GDP⁵ dos gastos tributários dos tributos incidentes sobre a renda (OCDE, 2010, p. 235).

GRÁFICO 7 – DIVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS ENTRE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A RENDA E OUTROS TRIBUTOS (% DO GDP)

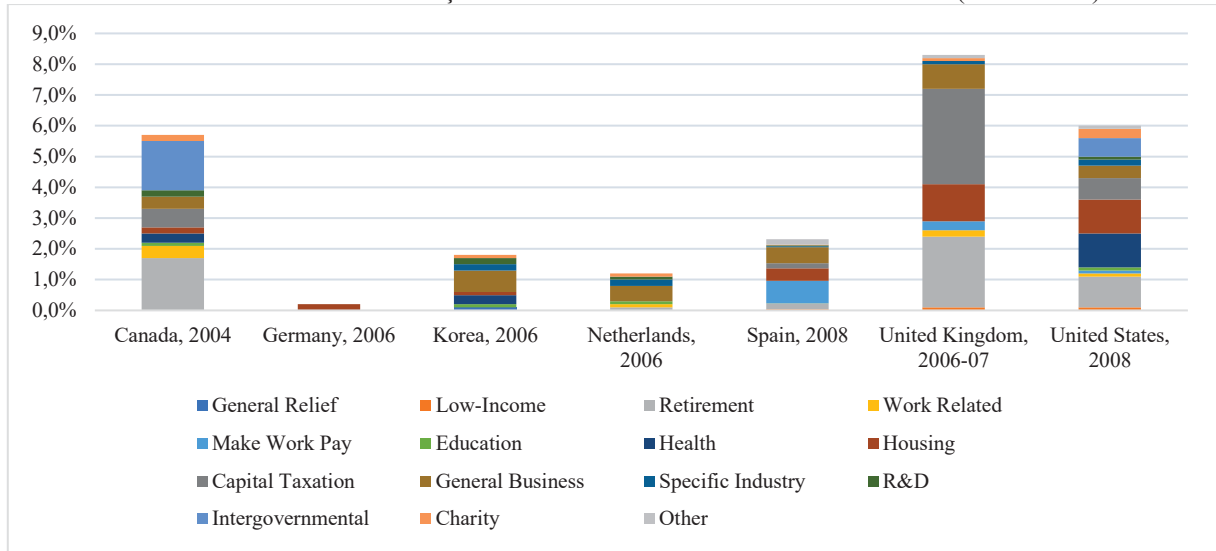


FONTE: Adaptado de OCDE (2010).

Já no Gráfico 8, é possível observar a decomposição dos gastos de tributação da renda entre os mesmos países (OCDE, 2010, p. 235) em função do problema público que cada um deles pretende mitigar.

⁵ O Produto Interno Bruto (PIB) e o Gross Domestic Product (GDP) são termos utilizados para descrever o valor total de bens e serviços produzidos dentro das fronteiras de um país durante um período específico. É importante notar que esses dois termos são equivalentes, sendo que o PIB é a tradução do termo em português, enquanto o GDP é utilizado na língua inglesa.

GRÁFICO 8 – DECOMPOSIÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO DA RENDA (% DO GPD)



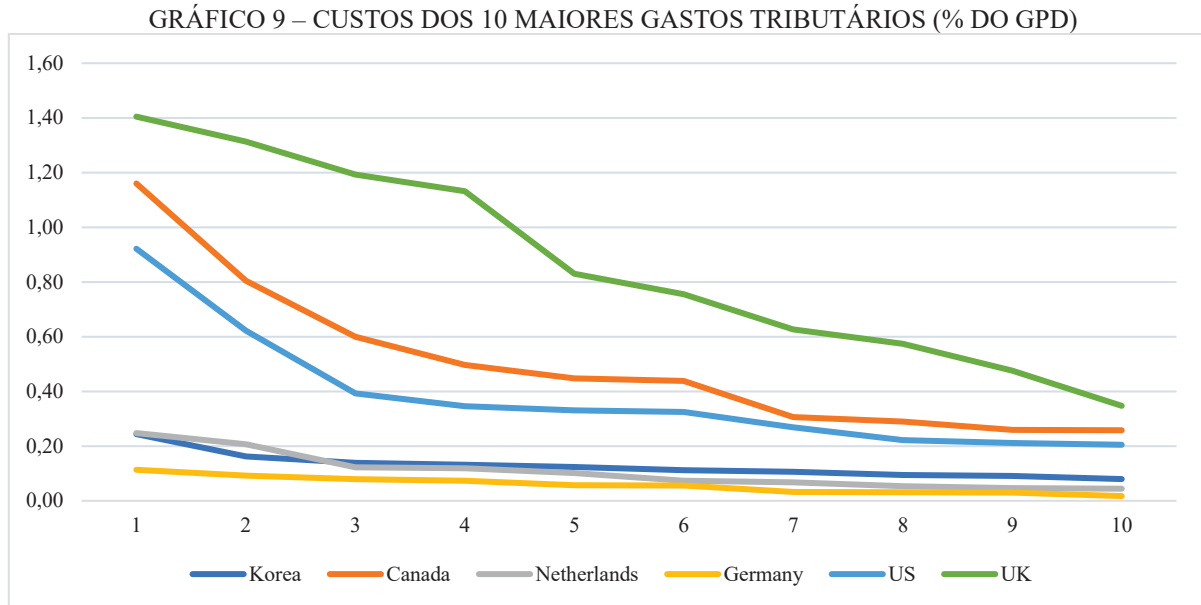
FONTE: Adaptado de OCDE (2010).

Vê-se que Canadá, Reino Unido e Estados Unidos direcionam parte substancial de seus gastos fiscais a reformas sociais, enquanto, na Alemanha, no Reino Unido e novamente nos Estados Unidos, o setor habitacional tem uma presença notável como destino desses gastos. Além disso, Canadá, Alemanha, Reino Unido e Estados Unidos investem valores consideráveis no alívio de rendimentos de capital (ganhos de capital, juros, dividendos e depreciação). Por fim, faz-se notória a já aludida ausência de padrão na composição dos gastos tributários desses países, pois cada um deles apresenta um percentual do GPD particular e uma composição que atende a interesses políticos locais (saúde, educação, aposentadoria etc.).

O sistema tributário brasileiro é bem mais complexo do que os dos países examinados no relatório da OCDE. Conforme já exposto em tópico próprio, a composição do gasto tributário da União de 2023, por exemplo, envolveu uma quantidade de tributos muito maior. Apesar da relevância de IRPF (0,08% do PIB), IRPJ (0,75% do PIB), IRRF (0,75% do PIB) e CSLL (0,77% do PIB), todos relacionados com a base “renda de pessoas físicas e jurídicas”, existem valores significativos de gastos tributários em outra base, a de consumo, com os tributos Cofins (1,02% do PIB), PIS-Pasep (0,21% do PIB) e da Contribuição para Previdência Social (0,77% do PIB).

Comparando-se, então, os países, surge uma questão relevante: é possível que uma nação tenha uma alta concentração de valores impulsionada por uma desoneração tributária muito grande atuando em uma questão estatal específica? No Gráfico 9, são apresentadas as

dez maiores despesas fiscais de cada país considerado pela OCDE (2010, p. 237) em função de seu respectivo PIB.⁶



Das seis nações representadas pelas linhas do Gráfico 9, pode-se ver apenas uma interseção, entre Coreia e Países Baixos, ambas com totais de despesas fiscais baixos comparados aos dos outros países. Isso sugere que esses valores representam padrões consistentes de comportamento de gastos tributários em cada um dos países, em vez de haver concentrações relevantes. Nesse ponto, então, há uma grande divergência entre os países considerados no relatório da OCDE e o Brasil. Conforme exposto, o gasto brasileiro é bastante concentrado nas desonerações do Simples Nacional, da cesta básica e da Zona Franca de Manaus. Trata-se de três elementos — com destaque para o Simples Nacional — muito relevantes, os quais acabam repercutindo significativamente no montante total.

Até aqui, realizamos e expusemos algumas comparações entre a realidade tributária brasileira e a de países da OCDE, bem como da América Latina, a partir do que foi permitido apontar para algumas grandes limitações nas possibilidades de análise. Um ponto que merece destaque é a grande concentração dos gastos tributários da União em algumas iniciativas de desoneração tributária. E, em razão dessa concentração, torna-se relevante algum tipo de mensuração e de controle de gastos que permita a avaliação da necessidade de adaptá-los ou

⁶ No eixo X do gráfico, estão as 10 maiores despesas; no Y, a porcentagem do GPD.

modificá-los para que ajam de forma mais adequada sobre o problema público que determinou sua criação.

2.9 AS DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO

Existe um controle formal para a criação de novos gastos tributários ou a ampliação dos já existentes. O dispositivo constitucional exige que um projeto de lei orçamentária seja acompanhado por um demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e as despesas decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, parágrafo 6.º da Constituição Federal). Outro controle formal constitucional é a exigência de que as desonerações tributárias sejam concedidas por lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o tributo correspondente (art. 150, parágrafo 6.º). Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) exige que a concessão ou a ampliação de desonerações tributárias que importem em renúncia de receita sejam acompanhadas de uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação por meio de aumento de receita proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo (art. 14, Lei n.º 101/2000).

Além dos controles formais no momento da criação, é necessário avaliar os resultados obtidos por meio das desonerações criadas, ponderando constantemente se o instrumento criado ou ampliado (com os custos inerentes) está gerando os resultados econômicos ou sociais pretendidos (art. 70, Constituição Federal). Essas exigências decorrem tanto de regulamentações legais que impõem a manutenção de rotinas de acompanhamento e avaliação da execução de programas e projetos da Administração Pública Federal, envolvendo custos e resultados (art. 7.º, inciso IV, Lei n.º 10.180/2001, e art. 4º, inciso I, Lei n.º 101/2000), como também dos padrões de boas práticas inerentes à gestão pública.

Entretanto, esses controles formais e informais não são adequadamente observados no momento da criação ou da ampliação dos gastos tributários (Alvarenga, 2012, p.3), impondo um ônus adicional para uma possível revisão. Pimentel (2019, p. 492) afirma que os mecanismos de prestação de contas e de responsabilização jurídica apresentam lacunas em sua eficácia e em sua integração, o que dificulta o acompanhamento e a avaliação dos resultados dos investimentos de recursos públicos feitos pelo setor privado que tenham sido financiados por desonerações tributárias. Em razão de envolver renúncia de receitas tributárias, a possibilidade de verificar os resultados alcançados é fundamental, assim como a identificação

da necessidade de ajustar rotas ou, até mesmo, de considerar a possibilidade de autonomia do setor subsidiado. Por fim, Pimentel ressalta a importância de estabelecer métricas que possam avaliar a eficiência, a eficácia e o impacto qualitativo desses gastos fiscais, pois isso possibilitará a adoção apropriada de políticas públicas destinadas a reduzir a significativa disparidade de renda.

Nesse ambiente de exigência de incremento dos controles de concessão ou alteração de benefícios tributários, financeiros ou creditícios, e de uma posterior avaliação pública periódica dos resultados, foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 109/2021, que, em seu art. 4.º, estabeleceu expressamente que, em até seis meses após sua promulgação, o executivo deveria enviar ao legislativo um plano de redução gradual das desonerações tributárias federais de natureza tributária, e também que uma Lei Complementar deveria tratar desse tema⁷ com base em estimativas de impactos orçamentários e financeiros. Esse plano deveria assegurar que, no prazo de oito anos a partir de sua promulgação, o valor total dos incentivos e benefícios não ultrapasse 2% do PIB. A própria Emenda apresentou uma série de exceções ao processo de revisão, figurando entre as mais relevantes o Simples Nacional, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, os produtos que compõem a cesta básica e a Zona

⁷ Art. 4º — O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros. § 1º — As proposições legislativas a que se refere o **caput** devem propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios referidos no **caput** deste artigo — I - para o exercício em que forem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação desta Emenda Constitucional; — II – de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto. — § 2º O disposto no **caput** deste artigo, bem como o atingimento das metas estabelecidas no § 1º deste artigo, não se aplica aos incentivos e benefícios: — I – estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do **caput** e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal; — II – concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na alínea "c" do inciso VI do **caput** do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal; — III – concedidos aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do **caput** do art. 159 da Constituição Federal; — ~~IV – relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e às áreas de livre comércio e zonas francas estabelecidas na forma da lei;~~ — IV – relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, às áreas de livre comércio e zonas francas e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 121, de 2022) — V – relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e — VI – concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. — § 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal. — § 4º Lei complementar tratará de: — I – critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa; — II – regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados; — III – redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o **caput** deste artigo.

Franca de Manaus. Além disso, a Emenda estabeleceu como referência para a definição e a mensuração dos benefícios de natureza tributária o orçamento de subsídios, influenciado pelos Demonstrativos dos Gastos Tributários da União, analisados neste trabalho. Entretanto, desde 2021, esse tema não avançou significativamente, sendo impactado por novas modificações legislativas que alteraram os próprios contornos dos tributos da União. Ficou evidenciada a dificuldade de construção de marcos normativos sólidos para avaliar as desonerações tributárias da União e as políticas públicas associadas, o que dificulta revisões mais amplas.

Sendo assim, alguns estudos individuais de gastos tributários da União merecem atenção especial, como os que tomam o Simples Nacional por objeto, em razão de ele concentrar o maior volume de recursos. Na perspectiva acadêmica, pode-se destacar o trabalho de Pessoa e Pessoa (2022), que pretenderam avaliar a qualidade do gasto tributário do Simples Nacional no contexto de sucessivos aumentos de limites e tendo como objetivo o combate à informalidade e ao desemprego. Os autores questionam o robusto volume de gastos tributários do Simples, ao concluir, fundamentando-se em trabalhos recentes, que o tamanho menor das empresas não é um fator determinante para uma maior criação de empregos e nem para uma maior inovação, apesar de reconhecer que o Simples tem um papel positivo nos custos de conformidade (2022, p. 100-101).

Também há críticas ao atual formato do Simples e a suas sucessivas ampliações de limite/regramento, as quais teriam criado um ambiente favorável à abertura de pequenos negócios, mas impedido seu crescimento, estimulando a divisão artificial e ilegal em várias pequenas empresas ineficientes e com alto custo (Appy, 2015, p. 14). Ao examinar o período entre 2001 a 2010, Paes (2014b, p. 553) aponta que a arrecadação tributária das empresas optantes pelo Simples cresceu significativamente no período, em um patamar superior à média das demais pessoas jurídicas. O autor ressalva, porém, que a contrapartida em renúncias fiscais aumentou em níveis ainda maiores, sugerindo que as administrações tributárias devem ter atenção para evitar simulações e uma modulação da política pública de forma a fazer que apenas pequenas empresas permaneçam no regime simplificado.

Existem estudos também sobre a desoneração do PIS/Cofins e do IPI dos produtos da cesta básica. Esse gasto tributário é objeto de críticas em razão da falta de foco, o que leva a distorções na política pública e, até mesmo, nos produtos que compõem a cesta básica, permitindo que indivíduos com rendas superiores fossem beneficiados. Como alternativa a esse cenário, propõe-se, por exemplo, o fortalecimento de programas de transferência de renda que permitam às famílias de baixa renda um ganho de bem-estar mais expressivo (Araújo; Paes, 2019, p. 19-21).

Alguns estudos acadêmicos avaliaram o gasto tributário das despesas médico-hospitalares que podem ser deduzidas do Imposto de Renda Pessoa Física. Utilizando o chamado modelo lógico (Cassiolato; Guerresi, 2010) para definir alguns parâmetros de exame para esse gasto em específico, Ocké-Reis (2021, p. 9) conclui que o volume dos recursos é expressivo e crescente, resultando em um “desfinanciamento” do Sistema Único de Saúde (SUS). Além disso, o autor afirma que essa desoneração promove o aumento do mercado de planos de saúde, prejudicando o fortalecimento do SUS, ao mesmo tempo em que cria uma situação de desigualdade distributiva ao beneficiar predominantemente os estratos sociais de renda mais elevada e certas atividades econômicas lucrativas (Ocké-Reis, 2021, p. 17). Outros estudos também apontam que as desonerações tributárias da Saúde acabam favorecendo majoritariamente os indivíduos que estão nos extratos superiores de renda, em especial aqueles que apresentam rendimentos superiores aos limites de isenção do IRPF, contribuindo, dessa forma, para a regressividade tributária (Sicsú; Andreazzi; Holguin, 2008, p. 645).

A preponderância dos benefícios dos gastos tributários para indivíduos de renda mais elevada não se restringe à área da Saúde. Paes (2014a, p. 1251-1252) aponta que, no caso da Educação, o cenário é similar. Sua pesquisa revela que países mais desenvolvidos tendem a financiar suas políticas públicas de Saúde e Educação por meio de recursos orçamentários. Além disso, o autor destaca que os países que utilizam mais intensamente gastos tributários nessas áreas costumam apresentar indicadores sociais piores, um fato que deve ser analisado com cautela, sugestivo, contudo, de que os gastos tributários podem não ser a solução para os problemas orçamentários do Brasil no atendimento das demandas sociais. A distinção entre os gastos tributários que visam incentivar atividades produtivas e aqueles voltados às demandas sociais é relevante e será abordada, neste trabalho, em tópico específico.

Nesse contexto de racionalização e melhoria na avaliação das desonerações tributárias, impõe-se o Decreto n.º 9.834/2019, que estabeleceu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União (CMAS), posteriormente alterado pelo Decreto n.º 11.558/2023, que criou o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, órgão consultivo com objetivo de avaliar, acompanhar e apoiar o monitoramento e a implementação de políticas públicas. É importante destacar que o citado decreto formaliza algumas noções de financiamento de políticas públicas, estabelecendo uma distinção entre “gastos diretos” e “subsídios da União”. Eis o que diz o art. 3.º do Decreto n.º 11.558/2023:

Art. 3º — São objetivos do Conselho:

I — avaliar as políticas públicas selecionadas;

II — acompanhar a implementação das propostas de aprimoramento das políticas públicas avaliadas; e

III — apoiar o monitoramento da implementação de políticas públicas.

§ 1º — Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

I — políticas públicas financiadas por gastos diretos: aquelas financiadas por meio de dotações consignadas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União ou por recursos dos fundos geridos pela União; e

II — subsídios da União: o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6.º do art. 165 da Constituição.

Importante destacar que os Conselhos de Monitoramento são um relevante instrumento de aprimoramento das políticas públicas e estão alinhados com a necessidade de maior racionalidade e controle das ações governamentais. Segundo o Orçamento de Subsídios da União (Brasil, 2023), 24 políticas de subsídios já foram avaliadas desde 2019, e existem outras 8 com avaliações em curso.

Nessa linha, em uma avaliação efetuada pelo Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), são reconhecidos alguns problemas significativos nos objetivos, nos indicadores e na governança do Simples Nacional (Brasil, 2021b). De acordo com o relatório, essa política pública enfrenta desafios devido à falta de clareza na definição de seus objetivos, bem como à ausência de indicadores e metas para avaliação e de uma Política Nacional para Micro e Pequenas Empresas (MPE). Foram identificados como entraves a fragmentação na estrutura de governança, a falta de conformidade com os princípios estabelecidos e as lacunas no processo de trabalho do Comitê Gestor. No entanto, o Simples Nacional demonstra ser benéfico ao influenciar positivamente o emprego formal (3% maior do que aquelas que não podem adotar o regime) e as taxas de entrada e saída de empresas formais (taxa de entrada de empresas formais positiva em 1,8% e redução da taxa de saída de empresas formais em 0,3%). Ao seu final, o documento enfatiza a necessidade de uma revisão completa para aprimorar a eficácia do Simples Nacional como suporte às MPE.

Este trabalho não tem a pretensão de aprofundar-se na análise das limitações existentes no controle e na avaliação dos demais gastos tributários da União, pois isso exigiria um exame individualizado de cada um deles. O objetivo deste tópico foi apenas apontar a existência de um problema de avaliação e controle, já identificado em estudos anteriores, destacando ser esse um dos fatores que impactam a revisão de desonerações tributárias da União.

3 MORAL TRIBUTÁRIA E O PROCESSO DE REVISÃO DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

A conformidade tributária e o efetivo pagamento dos tributos pelos contribuintes são determinados por uma complexa interação entre os agentes políticos de uma sociedade. Apesar de a fiscalização e a possibilidade de sanção serem fatores bastante relevantes, com diversas evidências a seu favor, existem outras questões igualmente importantes (Cummings *et al.*, 2009, p. 14). Nesse sentido, a decisão de pagar ou não tributos não segue exclusivamente o comportamento econômico tradicional, puramente racional, pois a sanção pela maioria dos ilícitos relacionados ao não pagamento dos tributos devidos muitas vezes não é aplicada pela autoridade tributária devido às restrições materiais envolvidas. Assim, existe uma motivação intrínseca para o pagamento voluntário dos tributos, conhecida como moral tributária, que é influenciada pela percepção social da qualidade do sistema tributário (Feld; Frey, 2002, p. 88).

A construção dos elementos da moral tributária resulta da incorporação de novos fatores à teoria econômica tradicional, na qual as escolhas tributárias dos agentes econômicos seriam estritamente racionais e decorrentes apenas de uma análise de custo-benefício, sem influência de sentimentos, ilusões de conhecimento, ou vieses cognitivos e sociais. Utilizando conceitos da economia comportamental, que reconhece as limitações da racionalidade humana e sua susceptibilidade a influências no processo decisório, as administrações tributárias têm conduzido estudos para compreender, de maneira mais ampla, por que os contribuintes cumprem suas obrigações tributárias. Pesquisas envolvendo economias desenvolvidas e em desenvolvimento demonstram uma relação significativa entre a moral tributária e o cumprimento das obrigações fiscais (Ali; Fjeldstad; Sjursen, 2014; Cummings *et al.*, 2009).

A OCDE (2019, p. 16-19) aponta que fatores como região geográfica, nível de desenvolvimento do país, nível de tributação em percentual do PIB, fatores socioeconômicos, escolaridade, qualidade dos serviços públicos e confiança no governo são elementos que podem ajudar na compreensão da moral tributária dos indivíduos. Contudo, ainda há carência de dados sobre a moral tributária das empresas, que, apesar de serem geridas por indivíduos, apresentam algumas peculiaridades. Fatores como corrupção, complexidade, normas e valores culturais, que também influenciam a moral tributária dos indivíduos, são relevantes para as empresas, mas a segurança jurídica fiscal parece ser um fator preponderante (OCDE, 2019, p. 36-49). Tanto no caso das empresas como no dos indivíduos, a baixa moral tributária resulta em evasão fiscal (OCDE, 2019, p. 37), pois há uma correlação positiva entre a moral tributária e o cumprimento das obrigações fiscais.

Um ambiente de respeito, de participação social na formulação da política tributária, tende a elevar a moral tributária e ampliar a predisposição do cumprimento das obrigações pelos contribuintes. Por outro lado, sistemas tributários questionáveis e desrespeitosos com os contribuintes acabam estimulando comportamentos de evasão fiscal e de recusa ao pagamento de tributos (Feld; Frey, 2000, p. 91). Nesse ponto, as falhas mencionadas nas avaliações das políticas públicas que utilizam desonerações tributárias como instrumentos, ao não examinarem adequadamente o nexo causal entre o benefício oferecido e os resultados obtidos, contribuem para os questionamentos sociais ao sistema tributário, especialmente quando envolvem gastos tributários significativos.

Outro elemento relevante para a conformidade tributária é o grau de complexidade da legislação tributária. Estudos que utilizam a teoria dos jogos como referencial para examinar a legislação tributária brasileira concluem que sua complexidade e os sucessivos parcelamentos especiais, conhecidos como Refis, acabam influenciando negativamente o comportamento dos contribuintes e incentivando a evasão tributária em um contexto que estimula contribuintes desonestos e impõe um elevado grau de incerteza (Gomes *et al.*, 2023, p. 298).

O sistema tributário brasileiro apresenta diversas deficiências, que acabam gerando distorções (Giambiagi; Além, 2008, p. 260; Odair; Gobetti, 2018, p. 214). Sendo assim, elas influenciam negativamente a moral tributária e geram uma percepção de incompatibilidade entre a carga tributária e as políticas públicas providas pelo Estado, percepção essa que se baseia em dois elementos fundamentais: i) o valor global necessário para sustentar a promoção das políticas públicas que a sociedade determinou relevantes e que, de alguma forma, o Estado terá que prover; e ii) sua distribuição entre os agentes econômicos, a qual não é uniforme, fazendo-se necessário, portanto, determinar qual o percentual da base tributária será individualmente apropriado de cada agente econômico.

Na perspectiva da carga tributária, as desonerações constituem uma exceção que deve ser socialmente relevante e significativa, pois implicam um custo social na apropriação da base tributária pelo restante da sociedade (Musgrave, 1973, p. 229). Ao analisar o sistema tributário como um todo, cada desoneração e seu consequente gasto tributário representam uma grande vantagem para o agente econômico beneficiado, mas impõem um pequeno ônus ao restante da sociedade. As desonerações tributárias são um fator relevante para a moral tributária, pois um sistema tributário repleto de desonerações que não sejam socialmente aceitas pode influenciar negativamente a predisposição dos agentes econômicos em cumprir suas obrigações de maneira espontânea.

Nesse sentido, um grande volume de desonerações pode ter um impacto adverso na moral tributária, prejudicando a confiança dos contribuintes. Quando desonerações são criadas e mantidas no sistema tributário em número significativo e envolvendo valores robustos, sem posterior acompanhamento, ou quando beneficiam seletivamente certos grupos, gera-se uma sensação de injustiça entre os contribuintes não contemplados, o que incentiva a evasão fiscal e desestimula o cumprimento voluntário das obrigações. A complexidade adicional no sistema tributário, decorrente das diversas normas de exceção, dificulta ainda mais a compreensão de como cumprir efetivamente as obrigações fiscais e influencia negativamente a conformidade dos contribuintes (Stiglitz; Rosengard, 2015, p. 782). Esse problema ainda se intensifica quando as desonerações são percebidas como resultado de grupos de interesse, desgastando a confiança nas instituições governamentais e na justiça do sistema. Além disso, a percepção de que os recursos públicos estão sendo mal utilizados, especialmente quando grandes desonerações reduzem a arrecadação necessária para investimentos sociais relevantes, pode diminuir a disposição dos contribuintes em pagar seus impostos, comprometendo igualmente a arrecadação.

As consequências das normas tributárias especiais, exceções às regras gerais, foram doutrinariamente apontadas como uma deficiência da moral tributária legislativa. A razão para isso é a de que renúncias de receitas públicas causadas por favorecimentos tributários em um ambiente normativo que exige equilíbrio orçamentário precisam ser compensadas por cargas fiscais extremamente elevadas (Tipke, 2012, p. 75). A capacidade das desonerações de influenciar a moral tributária depende de sua aceitação social, determinada pela política pública associada, e do grau de transparência do sistema, que irá permitir a exata compreensão das desonerações e do volume de recursos envolvidos (gasto tributário).

Em um exame agregado e restrito da União, observa-se que a soma de todas as desonerações tributárias está impondo um ônus significativo para sociedade. Ocorre que os citados gastos não são todos iguais, havendo características próprias que permitem a classificação em dois grandes grupos e impõem alguns desdobramentos relevantes.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO: COMPENSATÓRIO E INCENTIVADOR

O DGPT PLOA aponta uma estimativa de gastos tributários da União em 2023 de aproximadamente R\$ 486 bi. O valor global é relevante, mas ele é a soma de uma série de gastos individuais com características próprias, não havendo, pois, uma definição oficial, em especial pela Receita Federal do Brasil, a elaboradora dos relatórios, de quais deles estariam destinados a atender demandas sociais.

Alvarenga (2012, p. 4), pretendendo completar essa lacuna, faz uma proposta de classificação para delimitar quais gastos tributários poderiam ser classificados como sociais, utilizando um estudo prévio elaborado pelo Ipea (Castro *et al.*, 2008) que, para a classificação de um gasto como social, tem como referência a unidade orçamentária. Nessa mesma esteira, Rezende (Silva, 2001, p. 318) classifica os gastos sociais como o conjunto de aplicações nos programas de assistência social, educação e cultura, habitação, previdência, saúde, saneamento, trabalho, alimentação e nutrição. Por fim, e seguindo essa linha, neste trabalho os gastos tributários da União foram classificados tomando-se por referência a função orçamentária relacionada, metodologia essa empregada pela própria Receita Federal na construção dos relatórios DGT dos projetos de leis orçamentários e efetivos.

A classificação proposta aqui leva em consideração as características e a política pública predominante associada às funções orçamentárias. Assim, será utilizada uma classificação dos gastos tributários em dois grandes grupos: i) compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade; e ii) incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região. Essa classificação é reconhecida pela própria RFB (Brasil, 2020, p. 7) ao estabelecer essas duas categorias e ao distingui-las, mas de forma genérica e sem um exame individual. Apesar de reconhecê-la, Pellegrini (2014, p. 24-25) não considera a linha divisória muito clara, alegando que uma interpretação mais generosa, em suas palavras, permitiria classificar os gastos tributários em uma das duas categorias, enquanto uma interpretação mais literal poderia excluir alguns benefícios, o que a tornaria inadequada. Essa crítica foi considerada neste trabalho, observando-se um traço distintivo mais finalístico e menos literal e enquadrando-se todas as funções orçamentárias dos gastos tributários da União em uma das duas categorias.

Assim, a metodologia ora utilizada foi examinar a agregação da função orçamentária dos gastos tributários da União e efetuar uma classificação pelo próprio autor, tomando por referência as diretrizes estabelecidas pela Receita Federal. À vista disso, apesar de os critérios

serem públicos e institucionais, a classificação material é de nossa própria autoria e teve algumas restrições, que serão expostas ao longo desta seção.

A exemplificação ajuda na compreensão do traço distintivo entre os dois grupos de gasto tributário e será relevante para os apontamentos das restrições da revisão das desonerações examinadas no próximo tópico. Ora, utilizaremos para isso os exemplos extraídos do Referencial de Controle de Benefícios Tributários do Tribunal de Contas da União (Brasil, 2022c, p. 24). Em se tratando dos gastos tributários relacionados à função orçamentária da Saúde, que inclui a dedução de despesas médicas do imposto de renda, é possível classificá-los no grupo dos gastos do tipo compensatório, uma vez que, em razão da dificuldade de prover um sistema efetivamente universal e de qualidade para toda a população, permite-se que os indivíduos deduzam as despesas com saúde por serviços prestados pela rede privada de atendimento. Já no grupo dos gastos do tipo incentivadores, pode-se incluir os relativos à função orçamentária “indústria”, a qual compreende a Zona Franca de Manaus, com benefícios tributários para atrair empresas e investimentos àquela região. Ou seja, por meio desses gastos, o governo pretende incentivar o desenvolvimento econômico de uma região e, com esse objetivo, concede uma desoneração tributária que diminui os custos e influencia a tomada de decisão dos agentes quanto à localização geográfica da atividade econômica.

A classificação construída neste trabalho, que utiliza tanto a distinção como as duas categorias de gastos estabelecidas pela RFB, não é perfeita e apresenta algumas limitações, mas pretende colaborar nas delimitações das características dos gastos tributários da União. Existe, por certo, a possibilidade de discordar da classificação de alguns gastos tributários específicos, mas há uma zona de certeza relevante no exame agregado que atesta a metodologia empregada. Para seu uso, partiu-se dos quadros QIII e QV que acompanham o DGPT PLOA 2023. Tendo por base esses quadros, foi então elaborada uma classificação, mantendo-se a função orçamentária original. Na Tabela 14, apresentamos, de forma agregada por função orçamentária, a classificação proposta e o percentual em relação ao gasto tributário total de 2023.

TABELA 14 – DIVISÃO EM GASTO TRIBUTÁRIO INCENTIVADOR OU COMPENSATÓRIO, EM RELAÇÃO À FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Gasto Tributário Incentivador			Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	% (PIB)	Função orçamentária	Valor (bi R\$)	% (PIB)
Comércio e Serviço	110,80	24,3%	Saúde	71,06	15,6%
Agricultura	61,72	13,5%	Trabalho	50,35	11,0%
Indústria	57,24	12,5%	Assistência Social	26,06	5,7%
Ciência e Tecnologia	17,09	3,7%	Educação	17,45	3,8%
Não definida	13,93	3,1%	Cultura	4,01	0,9%
Habitação	9,49	2,1%	Desporto e Lazer	3,22	0,7%
Transporte	7,82	1,7%	Direitos da Cidadania	1,73	0,4%
Energia	3,27	0,7%	Administração	0,33	0,1%
Defesa Nacional	0,13	0,0%	Gestão Ambiental	0,30	0,1%
Comunicações	0,01	0,0%	Organização Agrária	0,06	0,0%
			Saneamento	0,02	0,0%
Total	281,50	61,7%	Total	174,59	38,3%

FONTE: Brasil (2022b).

Na Tabela 15, foi detalhada a composição de cada uma das funções orçamentárias e dos gastos tributários da União, destacando-se as funções orçamentárias e os gastos tributários da União que a compõem.

TABELA 15 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE COMPÕEM AS FUNÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, CLASSIFICADOS EM INCENTIVADORES OU COMPENSATÓRIOS (continua)

Gasto Tributário Incentivador			Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%	Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Agricultura	61,72	13,53%	Administração	0,33	0,07%
Agricultura e Agroindústria — Defensivos agrícolas	5,87	1,29%	Rede Arrecadadora	0,33	0,07%
Agricultura e Agroindústria — Desoneração Cesta Básica	34,79	7,63%	Assistência Social	26,06	5,71%
Amazônia Ocidental	0,01	0,00%	Aposentadoria de Declarante com 65 Anos ou mais	12,83	2,81%
Exportação da Produção Rural	10,03	2,20%	Automóveis — Pessoas Portadoras de Deficiência	0,80	0,18%
Fundos Constitucionais	0,07	0,02%	Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	1,06	0,23%
Funrural	3,24	0,71%	Doações a Entidades Civas Sem Fins Lucrativos	0,44	0,10%
Investimentos em Infraestrutura	0,00	0,00%	Doações de Bens para Entidades Filantrópicas	0,00	0,00%
Mercadorias Norte e Nordeste	0,05	0,01%	Dona de Casa	0,34	0,07%
Reidi	0,00	0,00%	Entidades Filantrópicas	2,42	0,53%

TABELA 15 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE COMPÕEM AS FUNÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, CLASSIFICADOS EM INCENTIVADORES OU COMPENSATÓRIOS (cont.)

Gasto Tributário Incentivador			Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%	Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Seguro Rural	0,54	0,12%	Entidades sem Fins Lucrativos — Associação Civil	4,28	0,94%
Sudam	1,10	0,24%	Entidades sem Fins Lucrativos — Filantrópica	3,89	0,85%
Sudene	1,56	0,34%	Cultura	4,01	0,88%
Zona Franca de Manaus	4,38	0,96%	Atividade Audiovisual	0,23	0,05%
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	0,03	0,01%	Entidades sem Fins Lucrativos — Cultural	0,11	0,02%
Zona Franca de Manaus — Importação de Bens de Capital	0,00	0,00%	Evento Esportivo, Cultural e Científico	0,00	0,00%
Zona Franca de Manaus — Matéria-Prima Produzida na ZFM	0,00	0,00%	Indústria Cinematográfica e Radiodifusão	0,02	0,00%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	0,02	0,00%	Livros	1,56	0,34%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	0,04	0,01%	Livros, Jornais e Periódicos	0,00	0,00%
Ciência e Tecnologia	17,09	3,75%	Programa Nacional de Apoio à Cultura	2,08	0,46%
Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	2,37	0,52%	Programação	0,01	0,00%
Entidades sem Fins Lucrativos — Científica	0,09	0,02%	Recine	0,00	0,00%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	0,00	0,00%	Desporto e Lazer	3,22	0,70%
Informática e Automação	8,63	1,89%	Entidades sem Fins Lucrativos — Recreativa	0,46	0,10%
Inovação Tecnológica	4,68	1,03%	Evento Esportivo, Cultural e Científico	0,00	0,00%
Investimentos em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação	0,00	0,00%	Incentivo ao Desporto	0,75	0,17%
Máquinas e Equipamentos — CNPq	0,66	0,14%	Tributação Específica do Futebol (TEF)	2,00	0,44%
Padis	0,66	0,15%	Direitos da Cidadania	1,73	0,38%
Pesquisas Científicas	0,00	0,00%	Entidades sem Fins Lucrativos — Associação Civil	0,00	0,00%
Sudam	0,00	0,00%	Fundos da Criança e do Adolescente	0,66	0,14%
Sudene	0,00	0,00%	Fundos do Idoso	0,40	0,09%
TI e TIC — Tecnologia de Informação e Tecnologia da Informação e da Comunicação	0,00	0,00%	Horário Eleitoral Gratuito	0,66	0,15%
Comércio e Serviço	110,80	24,29%	Educação	17,45	3,83%

TABELA 15 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE COMPÕEM AS FUNÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, CLASSIFICADOS EM INCENTIVADORES OU COMPENSATÓRIOS (cont.)

Gasto Tributário Incentivador			Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%	Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Amazônia Ocidental	0,12	0,03%	Despesas com Educação	5,45	1,19%
Áreas de Livre Comércio	0,45	0,10%	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	0,07	0,02%
Fundos Constitucionais	1,09	0,24%	Entidades Filantrópicas	3,81	0,84%
Mercadorias Norte e Nordeste	0,66	0,15%	Entidades sem Fins Lucrativos — Educação	4,87	1,07%
Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)	4,03	0,88%	Prouni	3,20	0,70%
Promoção de Produtos e Serviços Brasileiros	0,01	0,00%	Transporte Escolar	0,05	0,01%
Simples Nacional	75,53	16,56%	Gestão Ambiental	0,30	0,07%
Zona Franca de Manaus	21,68	4,75%	Reciclagem	0,30	0,07%
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	3,72	0,82%	Organização Agrária	0,06	0,01%
Zona Franca de Manaus — Importação de Bens de Capital	0,01	0,00%	ITR	0,06	0,01%
Zona Franca de Manaus — Matéria-Prima Produzida na ZFM	0,27	0,06%	Saneamento	0,02	0,01%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	1,25	0,27%	Investimentos em Infraestrutura	0,02	0,00%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	1,98	0,44%	Reidi	0,01	0,00%
Comunicações	0,01	0,00%	Saúde	71,06	15,58%
Investimentos em Infraestrutura	0,01	0,00%	Água Mineral	0,31	0,07%
Defesa Nacional	0,13	0,03%	Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	12,76	2,80%
Retid	0,13	0,03%	Despesas Médicas	24,51	5,37%
Energia	3,27	0,72%	Entidades Filantrópicas	7,89	1,73%
Aerogeradores	0,17	0,04%	Entidades sem Fins Lucrativos — Assistência Social e Saúde	7,58	1,66%
Biodiesel	0,13	0,03%	Equipamentos para uso médico, hospitalar, clínico ou laboratorial	0,02	0,01%
Gás Natural Liquefeito	0,14	0,03%	Medicamentos	8,63	1,89%
Investimentos em Infraestrutura	0,49	0,11%	Produtos Químicos e Farmacêuticos	9,36	2,05%
Reidi	1,65	0,36%	Trabalho	50,35	11,04%
Termoeletricidade	0,69	0,15%	Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente	20,70	4,54%
Habitação	9,49	2,08%	Benefícios Previdenciários e Fapi	0,52	0,11%
Associações de Poupança e Empréstimo	0,04	0,01%	Desoneração da Folha de Salários	9,36	2,05%
Financiamentos Habitacionais	3,61	0,79%	Empresa cidadã	0,30	0,07%
Minha Casa, Minha Vida	0,32	0,07%	Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho	10,09	2,21%

TABELA 15 – GASTOS TRIBUTÁRIOS QUE COMPÕEM AS FUNÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, CLASSIFICADOS EM INCENTIVADORES OU COMPENSATÓRIOS (conclusão)

Gasto Tributário Incentivador			Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%	Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Poupança	5,51	1,21%	Microempreendedor Individual (MEI)	5,17	1,13%
Indústria	57,24	12,55%	Planos de Poupança e Investimento (Pait)	0,00	0,00%
Amazônia Ocidental	0,03	0,01%	Previdência Privada Fechada	0,47	0,10%
Fundos Constitucionais	0,32	0,07%	Programa de Alimentação do Trabalhador	2,10	0,46%
Mercadorias Norte e Nordeste	0,20	0,04%	Seguro ou Pecúlio Pago por Morte ou Invalidez	1,63	0,36%
Petroquímica	0,55	0,12%			
Rota 2030	4,43	0,97%			
Setor Automotivo	5,56	1,22%			
Simples Nacional	13,01	2,85%			
Sudam	4,91	1,08%			
Sudene	6,94	1,52%			
Zona Franca de Manaus	14,57	3,20%			
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	3,89	0,85%			
Zona Franca de Manaus — Importação de Bens de Capital	0,01	0,00%			
Zona Franca de Manaus — Matéria-Prima Produzida na ZFM	0,29	0,06%			
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	0,97	0,21%			
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	1,54	0,34%			
Não definida	13,93	3,05%			
Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	13,93	3,05%			
Transporte	7,82	1,71%			
Embarcações e Aeronaves	5,14	1,13%			
Investimentos em Infraestrutura	0,18	0,04%			
Leasing de Aeronaves	0,61	0,13%			
Motocicletas	0,24	0,05%			
Reidi	0,51	0,11%			
Reporto	0,43	0,09%			
Taxi	0,22	0,05%			
Transporte Coletivo	0,48	0,11%			
Trem de Alta Velocidade	0,00	0,00%			
Total	281,50	61,7%	Total	174,59	38,3%

FONTE: Brasil (2022b).

No DGPT PLOA 2023, teríamos um total de gasto tributário de R\$ 456 bilhões. Utilizando a classificação proposta, os gastos de caráter compensatório totalizam R\$ 174,5 bilhões, com os mais relevantes nas funções orçamentárias “saúde”, chegando a R\$ 71 bilhões, “trabalho”, R\$ 50,3 bilhões, e “assistência social”, R\$ 26 bilhões. Os gastos de caráter

incentivador totalizam R\$ 281,5 bilhões, com os mais relevantes nas funções “comércio e serviço”, chegando a R\$ 110,7 bilhões, “agricultura”, R\$ 61,7 bilhões, e “indústria”, R\$ 57,2 bilhões.

Conforme o já exposto, existe uma zona de certeza na classificação efetuada, mas também algumas dúvidas: a função “cultura”, por exemplo, tem mais relação com os gastos do tipo compensatório. Entretanto, os gastos tributários relativos ao Regime Especial de Tributação para Desenvolvimento da Atividade de Exibição Cinematográfica (Recine) são bem específicos, delimitados, sendo possível identificar um segmento que está sendo incentivado por meio deles. De forma semelhante, é possível considerar certos gastos tributários relativos a “Desporto e Lazer” sob essa mesma perspectiva, como o regime de tributação específico para as Sociedades Anônimas do Futebol, diretamente relacionados a uma política pública de incentivo ao futebol profissional que, em razão disso, parece possuir um caráter mais de incentivo do que de compensação. Por fim, também é possível questionar a classificação da desoneração da folha de salários como compensatório. De início, era de um programa restrito a alguns setores econômicos, mas foi posteriormente ampliado e novamente restringido, ficando difícil precisar até que ponto se trata de uma política pública que pretende trabalhar um problema horizontal relacionado ao emprego, ou restrito apenas aos setores econômicos específicos.

Ocorre que, apesar das citadas dificuldades, uma classificação dos gastos tributários da União partindo de seu exame individual chega a valores muito próximos daqueles que têm como referência a agregação por função orçamentária. Em razão de nosso estudo estar mais voltado às questões e características dos gastos tributários da União de forma agregada, além da já feita exposição do alto grau de concentração das somas em poucas políticas públicas associadas, lançar mão da função orçamentária parece adequado. Ciente das limitações e de algumas exceções que podem se caracterizar de maneira mais ou menos turva como incentivos setoriais/regionais ou como prestação de serviços públicos, a área de certeza é, aparentemente, preponderante nas análises.

A classificação realizada e materialmente proposta é útil para o posicionamento dos gastos tributários da União com as políticas públicas associadas, assim como para a determinação dos custos por segmento e dos beneficiários. Isso será relevante para os grupos de interesse envolvidos, que ora são compreendidos como o conjunto de indivíduos que compartilham interesses ou objetivos em comum (Olson, 1999, p. 19), e para um eventual processo de definição de alternativas para a revisão dos gastos. O instrumento da desoneração tributária sempre impõe custos que serão distribuídos, pois, partindo da premissa da

manutenção do valor da arrecadação, ao desobrigar-se um agente econômico de seus encargos tributários, outros membros da sociedade terão que suportar esse ônus. Assim, a vantagem decorrente de uma desoneração gera um conseqüente aumento no ônus tributário para o restante da sociedade: de forma mais restrita, apenas para os que, em situação similar, não foram contempladas nas hipóteses previstas na norma; e, de forma mais ampla, para todos os indivíduos e empresas, pois a necessidade de prover os recursos permanecerá constante, e a desoneração trará conseqüências para a arrecadação, que deverá ser suprida ou corresponderá a um déficit orçamentário.

Na perspectiva dos beneficiários, existe uma tendência de os gastos tributários de caráter compensatório terem como característica afetar um número significativo de agentes econômicos. No caso dos classificados como de saúde, educação e aposentadoria, a amplitude fica bastante evidente, pois uma parcela relevante da população é beneficiária de um serviço prestado diretamente pelo Estado ou recebe compensação por uma desoneração tributária em razão de a prestação ser imperfeita — por exemplo, ações de assistência social e deduções no Imposto de Renda Pessoa Física por despesas médicas e de educação. Mesmo quando é possível identificar uma parcela definida da população, como no caso dos gastos tributários com esporte, pessoas com deficiência e transporte, entre outros, há valores socialmente relevantes e normativamente reconhecidos que impõem ao Estado a necessidade de atuar.

A conseqüência disso é que os gastos tributários de caráter compensatório estão majoritariamente relacionados a grupos de interesses amplos, os quais têm características distintas daquelas dos grupos de interesse que suportam os gastos incentivadores. Por outro lado, os gastos tributários de caráter incentivador são mais concentrados em segmentos específicos, sejam regionais ou setoriais, e, nessa condição, envolvem grupos de interesse mais restritos, que tendem a ser altamente organizados — é o caso, por exemplo, dos gastos tributários dos setores automotivo e petroquímico. A partir disso, seria possível estabelecer relações entre a natureza dos gastos tributários, se compensatórios ou incentivadores, e os grupos de interesse envolvidos em cada um deles: no caso dos compensatórios, há uma tendência de grupos de interesses amplos e latentes estarem envolvidos; no caso dos de incentivo, os grupos tendem a ser mais restritos e organizados. Reforce-se que isso se trata de uma tendência observada, não de uma classificação fechada.

QUADRO 3 – RELAÇÃO ENTRE GASTO TRIBUTÁRIO E GRUPOS DE INTERESSE

Gastos Tributários Compensatórios	Gastos Tributários Incentivadores
- Grupos de interesses amplos e latentes	- Grupos de interesse mais restritos e organizados

FONTE: o autor (2024).

Com base em Olson (1999, p. 14), não há uma sequência lógica e racional determinando que os grupos necessariamente agirão para promover seus próprios interesses — como a ampliação ou a manutenção dos gastos tributários. A forma de atuação e a capacidade de agir em prol de seus interesses comuns dependerão, antes, de suas características específicas. Nesse sentido, o tamanho dos grupos envolvidos, seu grau de organização, as características dos gastos tributários de natureza compensatória e incentivadora, bem como a política industrial relacionada são elementos fundamentais tanto para a compreensão de como eles atuam quanto para ponderar, em uma possível revisão das desonerações tributárias federais, as restrições envolvidas. Cada um desses aspectos será abordado em um tópico específico, a seguir.

3.2 POLÍTICA INDUSTRIAL E CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO

As desonerações tributárias são amplamente utilizadas como instrumentos para influenciar o comportamento dos agentes econômicos e, conseqüentemente, a estrutura de alocação produtiva. No entanto, sua aplicação não ocorre de forma uniforme e única: ela varia conforme a referência teórica que a fundamenta e o objetivo pretendido. Nesse contexto, a compreensão das diferentes abordagens teóricas das políticas industriais auxilia no entendimento de como as desonerações tributárias são aplicadas e também na distinção dos gastos tributários da União entre os de caráter incentivador ou compensatório. Por isso, neste ponto do trabalho, primeiro serão apresentadas algumas noções gerais de política industrial com suas diferentes perspectivas, e, em seguida, será estabelecida uma breve relação dessas noções com os gastos tributários da União de caráter incentivador ou compensatório.

Usar vantagens tributárias é uma realidade mundial. Barboza e Borça (2021), citando um relatório da OCDE de 2018, apontaram que 33 entre 42 países pesquisados adotavam algum tipo de benefício tributário para atividades de pesquisa e desenvolvimento. E, para Suzigan e Furtado (2010), mensurar as desonerações tributárias, ou seja, os custos da intervenção estatal, é algo relevante para que uma política industrial possa reconquistar sua legitimação no debate público. Isso envolve, porém, um amplo esforço de discussão de propósitos e meios de atingir resultados com custos aceitáveis, bem como de construção de consensos que deem continuidade às políticas, de modo que os objetivos e metas possam ser alcançados. Ou seja, com ciência do

amplo uso dos benefícios tributários como instrumento de política industrial no Brasil e no mundo, a discussão se volta à adequação de seu uso como indutor dos comportamentos pretendidos e dos custos envolvidos, conforme as possibilidades de políticas verticais direcionadas ou horizontais.

Em um conceito amplo, Ferraz, Paula e Kupfer definem política industrial como um “conjunto de incentivos e regulações associadas a ações públicas, que podem afetar a alocação inter e intraindustrial de recursos, influenciando a estrutura produtiva e patrimonial, a conduta e o desempenho dos agentes econômicos em um determinado espaço nacional” (Kupfer, Hasenclever, 2002, p. 545-565). Partindo desse conceito, os autores expõem três visões de política industrial. Inicialmente, escrevem que, de acordo com a visão neoclássica, a atuação estatal caberia apenas em situações que configurassem falhas de mercado. Já os desenvolvimentistas, por seu turno, apontam a necessidade de uma atuação estatal ativa, e não apenas corretiva, de modo a sustentar taxas de crescimento econômico altas e provocar uma mudança estrutural no sistema produtivo. Por fim, sob a ótica da competência para inovar, a política industrial se relacionaria à estrutura de mercado, às estratégias empresariais e ao progresso tecnológico, e as inovações constituiriam o motor do desenvolvimento do capitalismo.

Os mesmos autores ainda apontam que essas diferentes visões de política industrial são traduzidas em instrumentos práticos que podem ser classificadas como horizontais ou verticais. Nessa forma de entendê-las, as políticas horizontais seriam aquelas que pretendem modificar a economia como um todo, alterando a alocação de recursos na produção, os quais podem ser subdivididos em instrumentos de regulação econômica ou de incentivos fiscais e financeiros. As verticais, por sua vez, focalizariam e privilegiariam um conjunto determinado de empresas, fossem elas industriais ou de cadeias produtivas, visando modificar as regras de alocação entre setores.

As discussões a respeito das diferentes visões da política industrial e dos instrumentos disponíveis permanecem bastante intensas. Em uma perspectiva passível de ser classificada como neoclássica, os modelos de incentivo setoriais são bastante criticados por Ferreira e Hamdan (2003), que argumentam contrariamente à utilização de uma política industrial setorial como um instrumento de promoção do desenvolvimento. Para os autores, evidências internacionais indicam que o emprego de políticas institucionais mais horizontais são o caminho mais adequado para a melhora do desempenho econômico, principalmente levando em consideração o ambiente fiscal brasileiro, de recursos escassos. Os autores assumem que a política industrial tem um efeito consistente de longo prazo, mas acrescentam que estruturas de

incentivo incorporadas a instituições e direitos de propriedade são igualmente relevantes para o bom desempenho da economia, citando como referência os trabalhos documentados de Hall e Jones (1999) e Acemoglu, Johnson e Robinson (2002).

Nesse mesmo sentido, Pinheiro *et al.* (2007) questionam a opção de utilizar uma política industrial vertical como solução para incrementar o crescimento econômico brasileiro, pois, segundo os autores, não existe evidência empírica de sua eficácia, nem mesmo nos países apontados como exemplos de sucesso (Japão, Coreia do Sul e Taiwan). Esses exemplos seriam explicados majoritariamente pela promoção de políticas horizontais de caráter macroeconômico e por investimentos em infraestrutura e educação. Para os autores, embora possa existir algum espaço para intervenções verticais (setoriais ou regionais), deve-se dar ênfase às políticas horizontais, por estarem menos sujeitas ao problema da captura e apresentarem tendência de maiores ganhos de produtividade e crescimento.

Em um sentido mais intervencionista e destacando a necessidade de uma maior atuação estatal, Coronel, Azevedo e Campos (2014), ao analisar o histórico da política industrial brasileira na esteira do novo desenvolvimentismo proposto por Bresser Pereira, acreditam que as velhas fórmulas não devem ser repetidas. Na visão dos autores, os benefícios deveriam ser temporários e estar direcionados a setores econômicos em que o Brasil seja potencialmente competitivo no mercado internacional. Além disso, precisam ser coordenados com uma política macroeconômica de equilíbrio fiscal, com taxas de juros baixas e câmbio competitivo. Suzigan e Furtado (2006) fazem uma abordagem da política industrial relacionada à atuação conjunta e organizada das instituições envolvidas, destacando a necessidade de uma liderança representada por um forte comando político e de uma condição de colaboração estreita entre as empresas privadas e as organizações públicas.

No Brasil, ao longo das últimas décadas, a política industrial da União não foi linear. Em maior ou em menor grau, e de forma dispersa ou organizada, lançou-se mão de visões que podem ser classificadas como neoclássicas, desenvolvimentistas ou de competência de inovar. Em se tratando especificamente dos gastos tributários, as consequências do financiamento público indireto como instrumento de política industrial é, porém, um tema pouco explorado.

Antes de nos aprofundarmos na conexão entre os gastos tributários da União e as políticas industriais relacionadas, é importante ressaltar que esse vínculo é influenciado pela delimitação do conceito de “política industrial”. Definições mais amplas, como a de Kupfer e Lia Hasenclever, possibilitam que quase todo gasto tributário da União seja classificado como política industrial. Ocorre que existem definições mais restritas, como a de Strachman e Avellar (2013, p. 6), que delimitam a política industrial como um conjunto de ações dirigidas aos setores

industrial e de serviços relacionados à indústria e à parcela industrial da agroindústria, dizendo respeito tanto sobre a oferta como sobre a demanda. Também em um sentido mais restritivo, Chang (1994, p. 60), segundo Gadelha (2001, p. 151), entende “política industrial” de forma restrita, excluindo do seu escopo as dimensões mais sistêmicas ou gerais e mantendo, embora, a preocupação de relacionar as políticas para setores específicos com o desempenho econômico global. Ou seja, dependendo da amplitude da conceituação, o vínculo entre os gastos tributários individuais e as políticas industriais será menor ou maior. Contudo, é importante ressaltar que, mesmo em se tratando de conceitos mais restritos, a política industrial não fica delimitada aos gastos da função orçamentária indústria. Há uma série de iniciativas direcionadas a setores específicos que podem ser encaixadas nas demais funções orçamentárias, como nos casos de habitação ou transporte.

Tendo apresentado alguns elementos gerais sobre as perspectivas da política industrial brasileira, podemos agora relacioná-las à classificação dos gastos tributários entre compensatórios e incentivadores efetuada em seção anterior. Já vimos como o gasto tributário é um dos instrumentos de financiamento de uma política pública. A partir disso, as desonerações tributárias podem ser entendidas como um instrumento disponível para a promoção de uma modalidade de política industrial pretendida, seja em conjunto com financiamentos governamentais diretos, seja em conjunto com subsídios financeiros ou creditícios.

Dessa forma, é possível fazer uma associação que, mesmo sujeita a limitações e, portanto, não sendo totalmente perfeita, pode sinalizar o vínculo entre o tipo do gasto tributário e a política industrial com ele relacionada. A divisão entre desenvolvimentismo, competência para inovar e neoclássica é de difícil aplicação nesse caso, em razão de algumas nuances e de uma divergência na delimitação que poderiam gerar inadequações nas conexões pretendidas. Contudo, a distinção entre políticas verticais e horizontais é útil para estabelecer uma relação entre os gastos tributários da União, sejam incentivadores ou compensatórios. As políticas verticais, por exemplo, utilizam os gastos tributários de caráter incentivador como instrumento de concretização da política pública que pretendem, objetivando, com isso, promover um setor econômico específico ou uma região, muitas vezes em conjunto com um incentivo setorializado à inovação.

Por outro lado, uma política horizontal utiliza os gastos tributários compensatórios como seu instrumento de concretização, pois envolvem ações mais amplas e auxiliam a prestação de serviços públicos — ou os valores a eles relacionados — que não estejam sendo adequadamente prestados pelo estado. Trata-se de políticas públicas financiadas pelo gasto

tributário da União e direcionadas ao desenvolvimento do capital humano e a questões estruturais, ou mesmo a intervenções que pretendam corrigir alguma falha de mercado.

Sendo assim, podemos então resumir essas relações da seguinte maneira: enquanto os gastos tributários de incentivo se fundamentam em políticas industriais do tipo vertical, preocupadas em promover um setor ou uma região em específico, os gastos de compensação costumam lançar mão de políticas industriais do tipo horizontal, as quais são direcionadas ao desenvolvimento de capital humano e de questões estruturais, ou, ainda, a realizar intervenções que objetivam corrigir alguma falha de mercado. Reforce-se tratar-se de uma tendência inicial para exame, e não de uma classificação fechada.

QUADRO 4 – RELAÇÃO ENTRE POLÍTICAS INDUSTRIAIS E GASTOS TRIBUTÁRIOS

Gastos tributários incentivadores	Gastos tributários compensatórios
- Políticas industriais verticais: direcionados a promover um setor econômico ou região determinada.	- Políticas industriais horizontais: direcionadas para o desenvolvimento do capital humano e de questões estruturais ou intervenções que pretendem corrigir alguma falha de mercado.

FONTE: o autor (2024).

Estabelecida essa relação, e cientes também de que a avaliação dos instrumentos da política industrial está limitada ao objeto deste trabalho, o gasto tributário, não entraremos no mérito de outros instrumentos, como o financiamento governamental direto ou o crédito diferenciado. Conforme exposto em tópico anterior, há um volume significativo de gastos tributários incentivadores, mas, proporcionalmente, eles estão concentrados em iniciativas específicas, nomeadamente o Simples Nacional e as ações de desenvolvimento regional levadas a cabo pela Zona Franca de Manaus e pela Sudene.⁸ Embora seja possível observar iniciativas de desenvolvimento setorial mais concentradas, em especial nas áreas agrícola e de informática, inovação, automóveis e embarcações e aeronaves, o volume proporcional de recursos para essas iniciativas é pequeno, dada a concentração já mencionada. A Tabela 16, na sequência, mostra os gastos tributários classificados como incentivadores com valores superiores a R\$ 1 bi, tendo

⁸ A desoneração dos combustíveis não consta na lista porque, em setembro de 2022, ou seja, no momento da elaboração do DGT Previsão PLOA 2023, documento utilizado como base para a classificação dos gastos tributários, sua prorrogação ainda não havia sido decidida — a saber, inicialmente concebida para se encerrar em dezembro de 2022, essa desoneração foi continuada até junho de 2023. Apesar de não estarem previstos no referido documento, porém, os efeitos dessa desoneração constam no cálculo dos gastos tributários efetivos, referência para a prestação de contas da Presidência da República, os quais serviram de fundamento para o exame da evolução histórica abordada, neste trabalho, em tópico específico.

sido elaborada com base na classificação do autor e usando como referência o DGT Previsão PLOA 2023.

TABELA 16 – COMPOSIÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO INCENTIVADOR

Gasto Tributário Incentivador		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Simplex Nacional	88,54	19,41%
Zona Franca de Manaus	40,63	8,91%
Agricultura e Agroindústria — Desoneração Cesta Básica	34,79	7,63%
Títulos de Crédito — Setor Imobiliário e do Agronegócio	13,93	3,05%
Exportação da Produção Rural	10,03	2,20%
Informática e Automação	8,63	1,89%
Sudene	8,49	1,86%
Zona Franca de Manaus — Importação de Matéria-Prima	7,61	1,67%
Sudam	6,01	1,32%
Agricultura e Agroindústria — Defensivos agrícolas	5,87	1,29%
Setor Automotivo	5,56	1,22%
Poupança	5,51	1,21%
Embarcações e Aeronaves	5,14	1,13%
Inovação Tecnológica	4,68	1,03%
Rota 2030	4,43	0,97%
Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos — Perse	4,03	0,88%
Financiamentos Habitacionais	3,61	0,79%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Aquisição de Mercadorias	3,53	0,77%
Funrural	3,24	0,71%
Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	2,37	0,52%
Reidi	1,65	0,36%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio — Alíquotas Diferenciadas	1,25	0,27%
Fundos Constitucionais	1,09	0,24%

FONTE: Brasil (2022b).

Entre os gastos tributários de natureza incentivadora, existe um subgrupo que merece destaque, em razão da proximidade com o conceito de inovação, que ocupa um papel relevante na política industrial. Ocorre que a delimitação desse subgrupo não é simples, pois há desonerações tributárias de desenvolvimento regional e de caráter incentivador que necessariamente precisam observar requisitos de inovação, turvando, assim, os contornos de políticas industriais relacionadas à inovação. Pretendendo delimitar, então, no contexto dos gastos tributários da União previstos no DGT Previsão PLOA 2023, os mais próximos da inovação, tomada como um subgrupo dos gastos de incentivo, optou-se, aqui, por analisar o campo descritivo dos quadros por tributo, de forma a identificar os gastos tributários

relacionados com inovação, pesquisa e desenvolvimento, não sem uma posterior confirmação nos dispositivos legais e regulamentarem que os fundamentam.

Na Tabela 17, examinamos os gastos tributários com indicação de inovação em seu campo descritivo, os quais foram encontrados em várias funções orçamentárias, preponderando aquelas dos incentivos setoriais. Por fim, ressalte-se novamente que algumas das ações listadas também aparecem na Tabela 16, uma vez que os gastos tributários da União relacionados com inovação são um subgrupo dos gastos tributários de tipo incentivador.

TABELA 17 – GASTO TRIBUTÁRIO INOVAÇÃO

Tributo	Valor (mi R\$)
Informática e Automação	8.630,93
Setor Automotivo — Novos Projetos de Empreendimento Industrial — Norte, Nordeste e Centro-Oeste	5.281,75
Inovação Tecnológica	4.681,34
Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	2.366,28
Máquinas e Equipamentos — CNPq	656,90
Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (Padis)	321,53
Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa (Retid)	91,68
Rota 2030	28,34
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	18,86
Pesquisas Científicas	0,27
Total	22.077,88

FONTE: Adaptado de Brasil (2022b).

As funções orçamentárias identificadas pela metodologia empregada foram: i) informática e inovação; ii) setor automotivo; iii) semicondutores; e iv) defesa. No setor automotivo, existe uma restrição territorial, exigindo que os empreendimentos industriais ocorram nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. As desonerações de inovação em setores específicos turvam um pouco os contornos de pesquisa e desenvolvimento, pois nem sempre se define claramente em que medida os incentivos são para a industrialização, a comercialização das mercadorias, a estruturação da firma ou para pesquisas e inovações setoriais.

Há também desonerações com escopos mais amplos, sem vínculos com algum setor específico. É o caso dos gastos tributários com inovação tecnológica e com máquinas e equipamentos para o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), os quais possuem objetivos mais horizontais. No exame quantitativo, o impacto na arrecadação federal com desonerações tributárias que, em alguma perspectiva, exigem como contrapartida a aplicação em inovação, pesquisa e desenvolvimento, mesmo que incidental em um contexto ou projeto maior, é de aproximadamente R\$ 22 bilhões. O montante representa uma pequena parcela, inferior a 5% do total do gasto tributário da União, que, para o ano de 2023, está estimado em aproximadamente R\$ 456 bilhões.

Já do ponto de vista dos gastos compensatórios, que pretendem auxiliar a União na prestação de serviços públicos, existe uma dispersão bem maior e, conseqüentemente, um grau de concentração menor. Contudo, algumas ações merecem destaque pelo volume de recursos: são elas a desoneração das despesas médicas no Imposto de Renda da Pessoa Física e as iniciativas de aposentadoria específica por moléstias graves e por idade. Na Tabela 18, foram listados os gastos tributários compensatórios com valores superiores a R\$ 1 bi, utilizando a classificação do autor e a referência o DGT Previsão PLOA 2023.

TABELA 18 – COMPOSIÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO COMPENSATÓRIO

Gasto Tributário Compensatório		
Função orçamentária	Valor (bi R\$)	%
Despesas Médicas	24,51	5,37%
Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente	20,70	4,54%
Aposentadoria de Declarante com 65 Anos ou mais	12,83	2,81%
Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	12,76	2,80%
Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho	10,09	2,21%
Desoneração da Folha de Salários	9,36	2,05%
Produtos Químicos e Farmacêuticos	9,36	2,05%
Medicamentos	8,63	1,89%
Entidades Filantrópicas	7,89	1,73%
Entidades sem Fins Lucrativos — Assistência Social e Saúde	7,58	1,66%
Despesas com Educação	5,45	1,19%
Microempreendedor Individual (MEI)	5,17	1,13%
Entidades sem Fins Lucrativos — Educação	4,87	1,07%
Entidades sem Fins Lucrativos — Associação Civil	4,28	0,94%
Entidades sem Fins Lucrativos — Filantrópica	3,89	0,85%
Entidades Filantrópicas	3,81	0,84%
Prouni	3,20	0,70%
Entidades Filantrópicas	2,42	0,53%
Programa de Alimentação do Trabalhador	2,10	0,46%
Programa Nacional de Apoio à Cultura	2,08	0,46%
Tributação Específica do Futebol (TEF)	2,00	0,44%
Seguro ou Pecúlio Pago por Morte ou Invalidez	1,63	0,36%
Livros	1,56	0,34%
Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	1,06	0,23%

FONTE: Brasil (2022b).

Os dados mostrados na Tabela 18 deixam ver uma preponderância de gastos nas ações relacionadas à área da Saúde, aqui entendidas em sentido amplo, isto é, envolvendo despesas médicas, odontológicas, farmacêuticas e com medicamentos. Além disso, também é grande a relevância das desonerações de aposentadorias por idade, moléstia grave ou devido a questões

oriundas das relações de trabalho. Um ponto que chama a atenção são as ações ligadas à área da Educação, com os menores gastos tributários da União, entre as quais se destacam as deduções no IRPF por despesas com educação, os gastos com entidades sem fins lucrativos educacionais, com o Prouni e com a desoneração tributária dos livros.

Em um exame mais aberto dos gastos incentivadores ou compensatórios, percebe-se a inexistência de uma diretriz ampla que norteie as ações em função de um objetivo pretendido. Há uma série de ações individuais, construídas ao longo dos anos, que estão sendo mantidas sem limite de tempo em um ambiente de pouco controle sobre sua capacidade de atingir os objetivos pretendidos pelas desonerações tributárias da União — fato esse que, inclusive, foi reconhecido pelo próprio Governo Federal. Um ponto importante é a dificuldade política de revisar essas desonerações, e um elemento relevante para determinar o grau dessa dificuldade é a própria classificação em gasto tributário incentivador ou compensatório.

3.3 REVISÃO DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO: DIFERENÇAS EM RAZÃO DA CLASSIFICAÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO

A perspectiva das finanças públicas sobre as restrições na revisão dos gastos tributários que não estão atendendo adequadamente os objetivos para os quais foram criados, bem como a ausência denexo causal entre a desoneração tributária e o resultado efetivamente obtido, evidenciam deficiências no orçamento público. Esses fatores representam uma inadequação na otimização do orçamento, como pretendido por Musgrave (1973, p. 25), em relação às funções alocativa (assegurar a adequada alocação dos recursos), distributiva (conseguir ajustamentos na distribuição de renda) e estabilizadora (garantir a estabilidade econômica). E esse é um dos desvios que afastam, do resultado ótimo pretendido, a realidade do que se pretende alcançar. Como já definimos, os gastos tributários são ferramentas utilizadas pelos governos para alcançar objetivos econômicos e sociais; no entanto, quando esses gastos não resultam nos benefícios esperados, sinalizam uma má alocação dos recursos públicos e uma falha nas funções delineadas por Musgrave.

Uma vez concedida uma desoneração tributária, que gera um consequente gasto tributário, há uma grande resistência à sua reversão, o que pode ser observado na história política e econômica recente do Brasil (Capella, 2018, p. 81). Contudo, a questão não está restrita apenas ao Brasil, e mesmo a OCDE (2010, p. 48-50) reconhece a existência de um suporte político por trás de cada gasto tributário, o que gera desgaste nas instituições que pretendem revisar ou pautar discussões sobre o tema. Além disso, a entidade, ao analisar alguns

exemplos ao redor do mundo, afirma que é extremamente difícil construir uma análise ideal, regular e rigorosa dos gastos tributários que possibilite sua ampla e concreta revisão.

Um ponto relevante, exposto pelas informações apresentadas no item 2.1, comprovam a rigidez dos gastos tributários da União. No período compreendido entre os anos de 2014 e 2023, no qual houve momentos de crise econômica aguda, os gastos tributários não tiveram uma queda relevante nem sofreram revisão estrutural, oscilando entre 4% e 5% do PIB do período. Por outro lado, no mesmo espaço de tempo, os subsídios de caráter financeiro ou creditício da União oscilaram de modo bem significativo, exibindo uma flexibilidade muito superior e variando de 2,15% a 0,31% do PIB. Ou seja, a rigidez e a dificuldade de revisão dos gastos tributários da União vão além dos aspectos teóricos, sendo observadas empiricamente no exame das informações oficiais do governo.

Pellegrini (2014, p. 10), estudando a realidade brasileira, apresenta algumas características que favorecem a perpetuação dos gastos tributários vigentes. Inicialmente, existem restrições de informação e métodos frágeis de controle. Além disso, majoritariamente, os benefícios concedidos carecem de prazo de validade, de revalidação ou mesmo de avaliação regular, dificultando a revisão e/ou a revogação em caso de eficácia insatisfatória. Segundo o autor, a ausência desses procedimentos impede o reexame do gasto tributário, perdendo-se, com isso, a oportunidade de revogação em casos de resultados não satisfatórios. Destaque-se também que os gastos tributários não são submetidos à análise anual do orçamento, um momento propício para acessar essas informações e avaliá-las — embora frequentemente essa oportunidade também seja subutilizada para a revisão dos gastos diretos. Esse entendimento está ainda presente em um relatório da OCDE (2010, p. 33-34) no qual se afirma que os gastos tributários não passam por um processo crítico de revisão sistemática, o que contribui para problemas orçamentários de longo prazo. Além disso, o relatório também aponta que a ausência de revisão resulta em baixa qualidade de apresentação e de transparência dos gastos tributários.

Como observado no grande número de gastos tributários da União, amplamente discutidos neste trabalho, as desonerações não são uniformes. Iniciativas que visam reverter ou a modificar certos benefícios, em razão das avaliações negativas das entidades governamentais competentes, como o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, enfrentam forte resistência dos setores econômicos beneficiados, e o grau e a forma dessa resistência dependem das características da desoneração em questão. Com base na lógica da ação coletiva e nas características dos grupos de interesse envolvidos, observa-se que benefícios tributários associados a gastos de caráter incentivador tendem a enfrentar maior resistência à reversão do

que aqueles de caráter compensatório. Contudo, essa resistência não é definitiva, sendo então possível desenvolver medidas para mitigá-la.

3.3.1 Cooperação e ação coletiva para a manutenção de benefícios tributários: o gasto tributário incentivador e o gasto tributário compensatório

Instituições empresariais corporativistas são a regra na realidade brasileira, criando privilégios e fragmentando o interesse empresarial, fazendo com que as empresas acabem presas em estruturas monopolísticas e não atuem de forma coletiva para melhorar práticas comerciais e de competitividade nacional (Doctor, 2003, p. 351). Stiglitz e Rosengard, examinando a realidade americana (2015, p. 254), ilustram essa lógica ao afirmar que é mais simples, por exemplo, organizar um grupo de interesse com poucos produtores de aço para pressionar o Congresso a limitar as importações desse produto do que mobilizar muitos consumidores que seriam prejudicados por essas restrições. Cada produtor de aço tem mais a ganhar individualmente do que cada consumidor tem a perder, ainda que o ganho total dos produtores seja, na verdade, menor do que as perdas totais dos consumidores. Essa estrutura também está presente na questão tributária brasileira e acaba dificultando uma cooperação ampla e propositiva entre os agentes econômicos para a construção de um sistema tributário mais simples e equilibrado. O resultado é a atuação restrita de pequenos grupos visando a manutenção de seus benefícios individuais.

Na maioria das vezes, a desoneração tributária não é um ato prescrito para um agente específico, pois decorre de um dispositivo legal que, de forma abstrata, prevê que todas as situações enquadradas na descrição da norma serão beneficiadas. Assim, as desonerações tributárias atingem um grupo de agentes, podendo esse grupo ser amplo ou mais restrito. E a grande vantagem econômica dos beneficiários faz com que eles adotem comportamentos cooperativos intragrupo, visando influenciar as decisões políticas em favor da manutenção da desoneração, mesmo em situações nas quais a razão de sua implementação já não persista e afete, em maior ou menor grau, a moral tributária.

Configura-se, assim, um dilema social, pois os interesses dos beneficiários da desoneração se opõem aos interesses do restante da sociedade (Pessali, 2015, p. 112). A população brasileira, por exemplo, poderia ter sua carga tributária diminuída ou contar com um incremento orçamentário na prestação de serviços públicos se as desonerações tributárias que não estão atingindo os objetivos pretendidos fossem revertidas. Em se tratando especificamente da revisão das desonerações tributárias da União, a lógica da ação coletiva é, de acordo com

Olson (1999) — muito embora sem explicá-lo totalmente —, de grande ajuda no exame das divergências de comportamento entre os contribuintes e entre os grupos diretamente interessados nos gastos tributários (compensatório e incentivador). Segundo o autor, haveria, dessa forma, uma tendência de comportamento e uma possibilidade de êxito nas demandas.

A totalidade dos agentes econômicos do Brasil seria um grupo latente, desorganizado e pouco colaborativo, que potencialmente poderia ter sua carga tributária individual significativamente diminuída ou obter espaço fiscal para incremento de seu bem-estar caso as desonerações tributárias fossem revisadas. Além desse grande grupo, representado pela totalidade dos contribuintes, há também grupos menores específicos cuja inclinação de comportamento diverge em razão da natureza do gasto tributário relacionado — se compensatório ou incentivador.

Os gastos de caráter compensatório têm, via de regra, como beneficiários, uma grande quantidade de agentes, e sua revisão gera repercussão social — por exemplo, a possibilidade de deduzir despesas médicas do imposto de renda. Ocorre que os membros dos grupos de beneficiários dos gastos compensatórios tendem a ser desorganizados e latentes. Segundo Olson (1999, p. 67), essas características acabam gerando consequências, quando existe um interesse comum a vários indivíduos, cada um deles, isoladamente, pensa que seu próprio esforço ou sua contribuição afetarão muito pouco o desempenho do grupo, fazendo com que ele receba uma parcela de ganhos individuais preestabelecida, tanto no caso de contribuir como no de não contribuir para a defesa dos interesses coletivo. Olson também aponta que grupos grandes e latentes não se organizarão para uma ação coordenada apenas por terem uma razão para fazê-los — no caso, para a retirada de uma desoneração tributária; por outro lado, pequenos grupos estão mais propensos a realizar esse movimento (Olson, 1999, p. 71).

Por sua vez, os gastos tributários de caráter incentivador apresentam características inversas, tendendo a um vínculo com segmentos e regiões mais específicos e limitados. Via de regra, atingem um número de agentes mais restrito, mas esse grupo de interesse é organizado e coeso, com grande participação na formação da agenda e nas tomadas de decisões políticas. Como exemplos, poderíamos citar aqui as empresas da Zona Franca de Manaus, as Federações das Indústrias e o setor específico automotivo.

Existem também grupos maiores, beneficiários de gastos tributários incentivadores, mas mais organizados, mobilizados e não latentes. É o caso, por exemplo, dos agentes econômicos do Simples Nacional, grupo composto por várias categorias, das quais algumas são bastante organizadas (comerciantes, advogados etc.) e se unem para buscar a manutenção de sua vantagem tributária. Outro exemplo é o setor agrícola, que apresenta uma tendência de

organização em torno de causas comuns, como a aquisição de insumos, a logística e a venda da produção. Nesses casos, parte da coesão do grupo também pode ser explicada pela teoria do subproduto (Olson, 1999, p. 147), de acordo com a qual essa postura pode resultar em um aumento do cálculo individual de custos e benefícios, tornando mais vantajosa a participação no grupo. Dessa forma, outros benefícios secundários da organização podem explicar a mobilização e a manutenção desses grupos de interesse.

Nesse sentido, utilizando a lógica da ação coletiva e da cooperação, podemos concluir que os grandes grupos beneficiários dos gastos tributários compensatórios tendem a ser menos coesos e a não agir de forma colaborativa. Por outro lado, os grupos menores beneficiários dos gastos tributários incentivadores tendem a ser mais coesos, agindo, então, para superar problemas que dependem de uma ação conjunta. Em razão disso, a revisão das desonerações tributárias que resultam em gastos tributários de caráter incentivador tende a apresentar uma resistência superior, pois seus beneficiários agem de forma conjunta e empregando todos os meios disponíveis para a manutenção de seus benefícios.

QUADRO 5 – RESUMO DAS CARACTERÍSTICAS DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS INCENTIVADORES E COMPENSATÓRIOS

Gastos tributários incentivadores	Gastos tributários compensatórios
- Grupos menores ou grandes organizados (subproduto)	- Grupos amplos
- Organização e coesão	- Latentes e difusos
- Restrições de revisão	- Melhores condições para a revisão
Exemplos: Zona Franca de Manaus, Rota 2030 e Perse.	Exemplos: Despesas médicas, Entidades Sem Fins Lucrativos e Aposentadoria por moléstia grave.

FONTE: o autor (2024).

Conforme a teoria, esse seria o comportamento padrão dos grupos de beneficiários, podendo haver exceções devido a motivos externos. Acontece, porém, que o comportamento não colaborativo dos grandes grupos, especialmente dos beneficiários de gastos tributários compensatórios, não é estático. É necessário ter em mente que os agentes econômicos respondem a incentivos, e que, dessa forma, são possíveis algumas ações para buscar melhorar a cooperação entre eles. Uma delas é justamente aumentar a transparência das desonerações tributárias da União, pois a informação correta e precisa das empresas beneficiárias dos gastos tributários permitiria um maior engajamento social e facilitaria eventuais movimentos de revisão. Além disso, conseqüentemente, faria crescer o debate público a respeito do assunto. Anteriormente, havia o entendimento de que essas informações deveriam ser consideradas dentro do contexto fiscal sigiloso das empresas, mas recentemente esse entendimento foi mudado, e a RFB passou a expor a lista das pessoas jurídicas beneficiárias desses gastos.

3.4 A TRANSPARÊNCIA E A POSSIBILIDADE DE MELHORIA INSTITUCIONAL DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

As instituições “são sistemas ou conjuntos duráveis de normas e regras sociais que estruturam a interação social ao orientar, motivar, capacitar, formatar e restringir o comportamento humano” (Pessali, 2015, p. 126). Elas são simultaneamente estruturas objetivas e subjetivas da ação humana, influenciando tanto a interação entre os agentes como, internamente, a estruturação de seu comportamento (Hodgson, 2018, p. 133). Um dos elementos da estruturação institucional são as regras e as normas, sendo uma de suas funções a distribuição de ônus e bônus à sociedade. O próprio sistema tributário brasileiro pode ser entendido como um exemplo de instituição, uma vez que estabelece um conjunto de normas sociais duráveis que determinam a forma como as ações públicas serão financiadas pelos tributos, decidindo quem deverá contribuir e como será essa contribuição. Assim, é necessário promover iniciativas de melhoria institucional que permitam a criação de consensos duradouros com compromissos estáveis (Doctor, 2003, p. 363), incentivando-se a ação coletiva, restringindo-se a atuação de lobistas na busca por benefícios tributários especiais e particularistas e caminhando para a construção de um sistema fiscal que minimize distorções e seja mais equilibrado na distribuição do ônus tributário à sociedade.

Um dos aspectos de melhora institucional do sistema tributário da União é tornar mais transparentes os responsáveis pelo financiamento do Estado, os valores envolvidos e quem são os detentores de benefícios fiscais específicos que impõem certo ônus ao restante da sociedade. Nesse sentido, os benefícios setoriais ficam explícitos, permitindo uma melhor compreensão das regras vigentes por parte da sociedade e do comportamento dos agentes, gerando também um efeito positivo na moral tributária. Os próprios relatórios de gasto tributário da União, elaborados pela RFB, são um exemplo dessa transparência, tendo caráter público e revelando os valores envolvidos, de modo que sua divulgação torna a discussão mais concreta (Brasil, 2023, p. 5). Com base neles, é possível ponderar os seguimentos econômicos que estão sendo beneficiados por desonerações tributárias da União. Além disso, esses relatórios são acompanhados por quadros, com maior e menor grau de agregação, e influenciam o debate público, embasando reportagens sobre os gastos da União no contexto da discussão sobre reforma tributária que atualmente ocorre no parlamento (Cucolo, 2023).

Contudo, até este ano, as informações ficavam restritas aos valores agregados e eram delimitadas por setor econômico, sem que se realizasse seu detalhamento individual, em razão

de uma interpretação extensiva do sigilo fiscal. Recentemente esse entendimento mudou, e a Portaria da RFB n.º 319, de 11 de maio de 2023, passou a divulgar as informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja Pessoa Jurídica. Assim, teve-se acesso a mais um elemento de transparência das informações fiscais, o qual revela de forma objetiva os beneficiários de vantagens.

Essa divulgação foi dividida por anexos temáticos. Como exemplo, tome-se a divulgação relativa a Incentivos e Renúncias Fiscais da Petrobrás. As informações disponíveis a respeito do CNPJ n.º 33.000.167/0001 têm valores detalhados apenas no Anexo III — relativo a incentivos, renúncias, benefícios ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja Pessoa Jurídica, especificamente no que diz respeito a PIS/Cofins vinculados à Importação —, sem que ele apareça, portanto, nos demais anexos. A situação da Petrobrás foi selecionada como exemplo porque a empresa representa o maior valor agregado do Anexo III. Ressalte-se, ainda, que os dados disponibilizados dizem respeito ao ano de 2021.

TABELA 19 – INCENTIVOS E RENÚNCIAS DA PETROBRÁS (continua)

CNPJ	Razão social	Classe Cnae Estab. Impdr. Expdr.	Fundamento Legal PIS/Cofins	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de Cofins (mi R\$)	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de PIS (mi R\$)
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Extração de petróleo e gás natural	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	7.298,03	1.580,29
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Extração de petróleo e gás natural	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	156,28	34,01

TABELA 19 – INCENTIVOS E RENÚNCIAS DA PETROBRÁS (cont.)

CNPJ	Razão social	Classe Cnae Estab. Impdr. Expdr.	Fundamento Legal PIS/Cofins	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de Cofins (mi R\$)	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de PIS (mi R\$)
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Fabricação de produtos do refino de petróleo	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	1.189,40	258,82
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Produção de gás; process. gás; distrib. combustíveis gasosos	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	1,94	0,38
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Produção de gás; process. gás; distrib. combustíveis gasosos	Gás Natural Importado da Bolívia — Decreto n.º 681/1992, Ato Declaratório Interpretativo n.º 21/2004, Art. 3º	2,37	0,52
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Produção de gás; process. gás; distrib. combustíveis gasosos	Outras isenções, reduções e suspensões não capituladas nesta tabela	1.799,44	391,59
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Representantes comerciais de combustíveis, minerais, etc.	Gás Natural Importado da Bolívia — Decreto n.º 681/1992, Ato Declaratório Interpretativo n.º 21/2004, Art. 3º	532,17	115,81
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Comércio atacadista combustíveis, exceto gás natural e GLP	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	366,29	79,71
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Armazenament o	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	983,67	213,17

TABELA 19 – INCENTIVOS E RENÚNCIAS DA PETROBRÁS (conclusão)

CNPJ	Razão social	Classe Cnae Estab. Impdr. Expdr.	Fundamento Legal PIS/Cofins	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de Cofins (mi R\$)	Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de PIS (mi R\$)
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Armazenamento	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	85,39	18,58
33000167/0001	Petróleo Brasileiro S.A. — Petrobrás	Gestão de portos e terminais	Bens submetidos aos regimes aduaneiros especiais (Lei n.º 10.865/04 — art. 14, Caput)	3,27	0,71
Total				12.418,24	2.693,59

FONTE: o autor (2023).

Pela Tabela 19, observa-se que, no ano de 2021, a empresa recebeu incentivos, renúncias, benefícios ou imunidade de tributos no montante de R\$ 15,1 bilhões, dos quais R\$ 12,4 bilhões dizem respeito à Cofins, e R\$ 2,6 bilhões, ao PIS. Esse é apenas um exemplo. Há informações disponíveis para todas as empresas, e é possível perceber uma tendência de melhoria na qualidade da divulgação desses dados. O quadro exemplifica a facilidade da consulta, sendo possível mensurar as vantagens tributárias da União de todas as Pessoas Jurídicas.

Essa iniciativa é relevante, pois apresenta uma informação adicional que aumenta a percepção de pertencimento da sociedade, elevando a moral tributária e estimulando a ação coletiva e o comportamento cooperativo dos grupos de beneficiários de desonerações tributárias de caráter compensatório, ou mesmo do grande grupo latente composto pela totalidade dos contribuintes. Com informações mais completas, é possível perceber valores e vantagens envolvidos e fomentar possíveis atuações conjuntas para a construção gradual de um sistema tributário mais eficiente e com uma distribuição da carga mais adequada à realidade econômica brasileira.

3.5 PERSPECTIVAS: REFORMA TRIBUTÁRIA E PERPETUAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO

A necessidade de reforma do nosso sistema tributário é amplamente reconhecida. A grande questão é se a sua modificação melhorará a situação de alguns grupos em detrimento das de outros, assim configurando-se um confronto distributivo (Giambiagi; Além, 2008, p. 243; Appy, 2015). A reforma tributária atualmente em tramitação no parlamento (2023-2024) trata exclusivamente da base econômica de bens e serviços. Neste trabalho, serão abordadas apenas as diretrizes constitucionais aprovadas e suas perspectivas em relação ao objeto de nosso estudo: as desonerações tributárias da União, especialmente no que diz respeito à organização dos grupos de interesse para a manutenção de suas vantagens tributárias.

Sendo assim, no próprio âmbito da tramitação da reforma do consumo, existe um conflito distributivo presente e inerente, expresso na forma de um dilema social que nosso trabalho traz à tona: os detentores de vantagens tributárias, independentemente de os objetivos que motivaram a criação das exceções estarem ou não sendo atendidos, pretendem manter seus benefícios. Do outro lado, o restante da sociedade pretende reverter algumas iniciativas ineficientes, visando diminuir a carga tributária geral, aplicar os recursos na qualidade da prestação de serviços públicos ou criar novas desonerações tributárias mais apropriadas à nossa realidade econômica e/ou social. Em toda norma regulamentar, lei ou ato administrativo esse conflito estará presente.

As modificações tributárias deveriam ter como premissa equilibrar o sistema por meio de um realinhamento de todos os tributos e das bases de cálculo, com atenção à capacidade contributiva e à eliminação dos favorecimentos fiscais — injustificáveis ou não mais justificáveis —, possibilitando a redução de alíquotas para todos (Tipke, 2012, p. 77). A receita adicional obtida pela remoção de todas as exceções, privilégios e hipóteses de extrafiscalidade poderia ser devolvida de forma geral e neutra para os contribuintes, com possibilidade de aumento da progressividade ou da redução das alíquotas. Nesse caso, seria uma legislação simples, de fácil compreensão e dificilmente sonegável (Kirchhof, 2020, p. 43).

Ou seja, as modificações tributárias precisam ser norteadas para a construção de um sistema mais equilibrado, atendendo à capacidade contributiva e buscando equidade. Sob qualquer perspectiva reformista, a questão central da revisão das desonerações tributárias permanece inalterada: diminuição da carga tributária geral e ampliação dos recursos para prestação de serviços públicos a todos, em especial aos mais vulneráveis, ou manutenção de benefícios ineficientes para apenas alguns?

3.6 REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NOS ATUAIS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO

O atual processo de modificações legislativas tributárias afetará significativamente a realidade tributária brasileira. Contudo, apesar dessas mudanças, há uma evidente perpetuação dos principais gastos tributários da União nas alterações já aprovadas pelo Congresso (Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023). Este tópico não tratará das consequências finais da reforma tributária em curso, considerando as diversas medidas legislativas ainda em tramitação no Congresso Nacional, mas se limitará aos efeitos da parte constitucional promulgada no final do ano de 2023.

Começamos, então, mostrando a participação de cada um dos tributos nos gastos tributários da União no período de 2014 a 2023, para, posteriormente, desenvolver as mudanças constitucionais aprovadas. Com base nos quadros e informações compiladas pela RFB, é possível segregarmos, na série histórica dos DGT da RFB, o gasto tributário pelos tributos envolvidos, apontando qual imposto específico da União influenciou a oscilação do GT/PIB. Na Tabela 20, a seguir, o gasto tributário relativo a cada um dos tributos foi dividido pelo PIB do período, fazendo com que fosse possível observar, percentualmente, qual a participação de cada tributo na composição do GT/PIB no período considerado.

TABELA 20 – SÉRIE HISTÓRICA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO DECOMPOSTA POR TRIBUTOS RELACIONADOS E POR % DO PIB (continua)

Tributo Gasto tributário (%)	Estimativa de Bases Efetivas							Projeção		
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Imposto sobre Importação (II)	0,06%	0,06%	0,04%	0,04%	0,05%	0,06%	0,07%	0,08%	0,07%	0,07%
Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)	0,61%	0,67%	0,72%	0,76%	0,75%	0,76%	0,75%	0,67%	0,72%	0,73%
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	0,68%	0,66%	0,71%	0,72%	0,72%	0,65%	0,75%	0,75%	0,77%	0,77%
Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	0,12%	0,14%	0,15%	0,16%	0,14%	0,11%	0,08%	0,09%	0,18%	0,19%

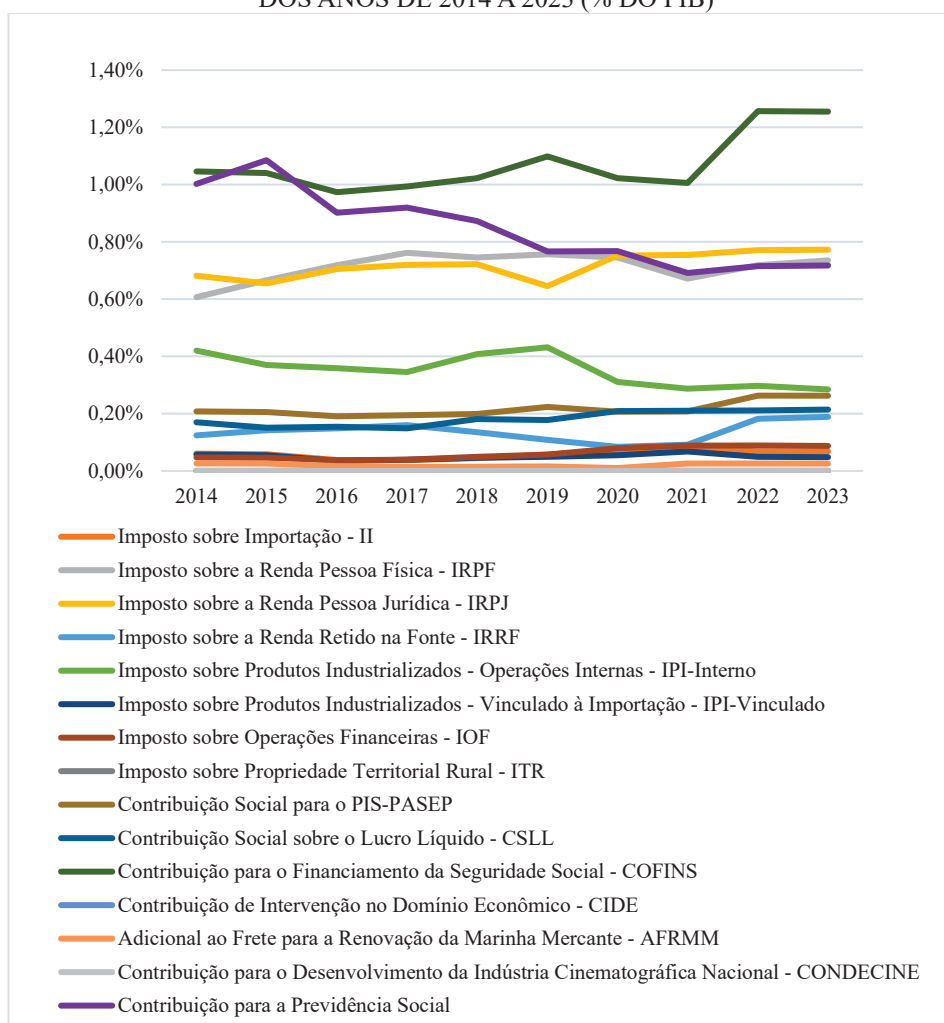
TABELA 20 – SÉRIE HISTÓRICA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO DECOMPOSTA POR TRIBUTOS RELACIONADOS E POR % DO PIB (conclusão)

Tributo Gasto tributário (%)	Estimativa de Bases Efetivas							Projeção		
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Contribuição para a Previdência Social	1,00%	1,09%	0,90%	0,92%	0,87%	0,77%	0,77%	0,69%	0,72%	0,72%
PIB (bi R\$)	5.779,0	5.995,8	6.269,3	6.583,3	7.004,1	7.389,1	7.609,6	8.898,7	9.915,3	10.711,6
GT / PIB (%)	4,5%	4,5%	4,3%	4,4%	4,4%	4,4%	4,3%	4,2%	4,6%	4,7%

FONTE: Brasil (2016; 2018; 2020a).

Por fim, o Gráfico 10 resume as informações apresentadas na Tabela 20, permitindo observar a evolução dos gastos tributários segregados por tributos ao longo dos anos de 2014 a 2023.

GRÁFICO 10 – EVOLUÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS SEGREGADOS POR TRIBUTOS AO LONGO DOS ANOS DE 2014 A 2023 (% DO PIB)



FONTE: Brasil (2016; 2018; 2020a.)

A partir do Gráfico 10, é então possível observar uma elevação proporcional do gasto tributário com a Cofins, que começa a série histórica representando 1,046% do PIB e termina com 1,255%. Houve também um pequeno aumento dos gastos tributários em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que passou de 0,681% do PIB a 0,773%, e ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que foi de 0,607% do PIB a 0,735%. Por outro lado, vê-se uma redução do GT/PIB, no período, em relação à Contribuição para a Previdência Social, que, em 2014, representava 1,003% do PIB e, em 2023, passou a 0,717% do PIB. No mesmo sentido, houve uma redução proporcional dos gastos tributários com o Imposto sobre Produtos Industrializados — Operações Internas (IPI-Interno), que começou o período representando 0,421% do PIB e terminou em 0,285%.

A reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 modifica a base tributária do consumo, unificando, a partir de 2033, cinco tributos — o ICMS, de competência dos Estados; o ISS, de competência dos Municípios; e o IPI, o PIS e a Cofins, de Competência Federal — em uma cobrança única que será dividida, entre os níveis federais, na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e, no estadual/municipal, no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Além disso, também foi criado um Imposto Seletivo de competência federal. Assim, na União, os tributos afetados serão o PIS, a Cofins e o IPI, e sua modificação também repercutirá nos gastos tributários a eles associados, pois a extinção de um tributo impõe a consequente extinção de suas desonerações, quantificadas como exceções ao sistema tributário de referência.

Com relação às desonerações tributárias referentes ao IBS e à CBS, houve uma inovação interessante. Segundo a redação do art. 156-A, parágrafo 1.º, inciso X da Constituição Federal, aplicada ao IBS, é vedada a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto, ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição. Por sua vez, de acordo com o art. 195, inciso V, parágrafo 16 da Constituição, essa disposição também é aplicável ao CBS. Ou seja, houve uma limitação relevante na concessão de desonerações tributárias para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que as possibilidades de concessão foram restritas àquelas previstas na Constituição. Assim, além de repercutir diretamente restringindo a evolução do gasto tributário da União na base “consumo”, a reforma tributária se mostra um passo importante na diminuição da guerra fiscal no país.

A lista de exceções constitucionalmente previstas não limitadas pelas restrições apresentadas no parágrafo anterior e de tarifas diferenciadas é bastante significativa e repercute diretamente em uma alíquota geral mais elevada. Entre elas, podemos citar as reduções de

alíquotas e exceções relacionadas a saúde, educação, pessoas com deficiência, produtos de necessidade e higiene, alimentos, produtos e insumos agrícolas, produções e eventos culturais, bens e serviços de segurança e prestação de serviços de profissionais autônomos (médicos e advogados). Pensando nos atuais gastos tributários mais relevantes, alguns irão permanecer (no mérito, mas com outro fundamento normativo), mesmo que existam alterações quantitativas decorrentes da regulamentação: i) a permanência de vantagem tributária para a Zona Franca de Manaus; ii) a desobrigação de tributos para os produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos, cujos integrantes serão definidos em lei complementar posterior; e iii) a manutenção da previsão constitucional de que uma Lei Complementar poderá estabelecer um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

As três citadas exceções previstas na reforma tributária são relevantes, pois tratam dos atuais três maiores gastos tributários da União (referência 2023), conforme o que foi exposto ao classificarmos os gastos tributários. Observa-se que a manutenção desses gastos segue a mesma linha da já mencionada Emenda Constitucional n.º 109/2021, que pretendia uma redução gradual das desonerações tributárias federais, mas já levava em conta exceções semelhantes às determinadas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, a da reforma tributária. Em outras palavras, caracteriza-se, assim, um padrão de mudanças legislativas consecutivas, mas prevendo a manutenção dos gastos tributários mais relevantes.

Em razão da aprovação da Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023, todas as desonerações tributárias da União relativas a IPI, PIS e Cofins serão então extintas devido à unificação desses tributos na CBS. Sendo assim, o sistema tributário de referência será modificado, o que alterará a fórmula pela qual se mensuram os gastos tributários associados. Com isso, os desvios de IPI, PIS e Cofins serão eliminados, e passarão a existir apenas aqueles relacionados à CBS, os quais só poderão ser mensurados depois de sua entrada em vigor e da aprovação de suas normas regulamentares.

A continuidade dos três principais gastos tributários da União está assegurada na nova redação da Constituição, após a aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023. O art. 146, inciso D, prevê expressamente a manutenção do Simples Nacional, garantindo tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. O art. 92-B do ADCT determina que sejam estabelecidos os mecanismos necessários para manter o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus nos níveis estabelecidos pela legislação dos tributos

extintos.⁹ Além disso, os arts. 8º e 9º da própria Emenda Constitucional preveem regimes diferenciados de tributação para a recém-criada Cesta Básica Nacional de Alimentos, com a possibilidade de aplicação de alíquota zero.¹⁰ Ou seja, embora a mensuração efetiva do gasto tributário pela metodologia atual só seja possível após a regulamentação da reforma, é possível afirmar que a redação da Constituição Federal após a aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 prevê expressamente a continuidade dos três principais gastos tributários da União.

Além disso, esses gastos foram classificados como de caráter incentivador, tendo grupos de interesse determinados e de pressão definidos. Com isso, a reforma tributária aprovada constitucionalizou algumas desonerações tributárias, garantindo a elas uma força jurídica ainda maior e confirmando a utilidade da lógica da ação coletiva de Olson para explicar a dinâmica dos gastos tributários da União. Aqueles mais relevantes, de caráter incentivador e com grupos de pressão definidos, e que apresentam algum tipo de restrição na avaliação das políticas públicas relacionadas, acabaram sendo reforçados em um ambiente de modificação estruturante do sistema tributário nacional.

É necessário aguardar a regulamentação e o aprofundamento das questões jurídicas, algo sempre difícil em um ambiente marcado por constantes modificações legislativas e de entendimento do poder judiciário. Vários desvios do sistema tributário de referência que suportam os gastos tributários da União serão extintos, em razão da própria eliminação dos tributos da base consumo envolvidos. Contudo, é possível antecipar que, mesmo em ambiente de ampla modificação do sistema tributário, os atuais três principais gastos tributários da União permanecerão sendo — ainda que, possivelmente, apenas de forma parcial — exceções à regra geral, contribuindo para o aumento da estimativa das alíquotas gerais dos novos e aglutinadores tributos.

⁹ Art. 92-B — As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 132, de 2023) — § 1º — Para assegurar o disposto no **caput**, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 132, de 2023).

¹⁰ Art. 8º — Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal. — Parágrafo único — Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero. — Art. 9º — A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

4 CONCLUSÃO

A tributação, especialmente no que diz respeito às desonerações, é um tema fundamental no estudo das Finanças Públicas. A aplicação na prática desses conceitos teóricos se dá, no Brasil, no âmbito do federalismo fiscal, um sistema altamente normatizado e contextualizado pelas práticas orçamentárias, no qual a mensuração dos gastos tributários assume grande relevância.

Os gastos tributários da União no Brasil são fundamentados em conceitos sólidos, respaldados por relatórios públicos e acessíveis emitidos pela Receita Federal do Brasil desde 2006, o que permite a análise de sua trajetória ao longo do tempo. A robustez desses conceitos é fortalecida pela adoção de referências internacionais pelas instituições nacionais, notadamente em se tratando dos padrões normativos estabelecidos pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A qualidade dos relatórios brasileiros tem evoluído ao longo dos anos, refletindo um amadurecimento institucional e um maior compromisso com a transparência, resultando em uma maior possibilidade de controle e contribuindo para um debate público mais qualificado.

Neste estudo, a análise histórica se concentrou no período entre os anos de 2014 a 2023. Do ponto de vista quantitativo, observou-se uma diminuição do gasto tributário da União em termos percentuais do Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2016 (4,28%), a qual foi seguida por um leve aumento entre os anos de 2017 e 2018 (4,44%). Posteriormente, houve uma queda significativa, em 2021 (4,18%), seguindo-se um aumento em 2022 e 2023 (4,66%), decorrente da desoneração dos combustíveis. Essa desoneração em específico apresentou um histórico diferente, o que foi explorado em tópico próprio, destacando-se a validade temporal da medida, extinta ao longo de 2023.

Na perspectiva qualitativa da composição dos gastos tributários brasileiros, com base em estimativas para o ano de 2023 que acompanham o PLOA, foram feitas constatações relevantes. As regiões Sudeste e Norte, por exemplo, apresentaram as maiores proporções nos benefícios, com 47,73% e 15,91%, respectivamente. A região Sudeste, contudo, registrou uma renúncia tributária equivalente a apenas 16,35% de sua arrecadação, enquanto as regiões Norte e Nordeste tiveram os maiores índices de renúncia em relação às suas arrecadações, com 132,67% e 36,09%, respectivamente. A distribuição dos gastos tributários para a região Norte foi diretamente influenciada pelo volume significativo destinado à Zona Franca de Manaus. Já

na região Nordeste, houve influência significativa da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e dos incentivos tributários concedidos ao setor automotivo local.

Observou-se uma concentração relevante dos gastos tributários da União em algumas políticas públicas específicas. O Simples Nacional, por exemplo, foi a desoneração mais relevante, representando 19,41% das estimativas de gastos tributários para 2023. A Zona Franca de Manaus também teve uma participação considerável, correspondendo a 11,98% dos gastos tributários para o mesmo período. Por fim, a desoneração da cesta básica representou 7,63% do total de gastos tributários da União estimado para 2023. Além disso, apenas a soma desses três itens já representa cerca de 40% do total estimado dos gastos tributários da União para o referido ano, destacando-se, assim, uma grande concentração dos recursos. Essa concentração expõe um volume significativo de recursos fiscais em políticas públicas restritas, o que é preocupante, em razão das citadas falhas no controle dos resultados do Simples Nacional, o que impõe uma série de desafios.

Durante o período analisado, o tema dos gastos tributários esteve presente no debate público, particularmente em momentos de desequilíbrio fiscal que exigiram alternativas para restabelecer a arrecadação tributária da União e nos quais a decisão política de financiamento da União foi a de restabelecer a arrecadação tributária. Esse debate, em tese, possibilitaria a revisão de algumas desonerações que não estivessem surtindo os resultados pretendidos, mas existem diversas resistências setoriais envolvidas que acabam impossibilitando grandes iniciativas de revisão — fato esse parcialmente explicado pela lógica da ação coletiva. Por outro lado, houve avanços interessantes no aprimoramento da qualidade das informações a respeito dos gastos tributários e também em sua transparência, elementos essenciais para a moralidade tributária, os quais certamente contribuirão para o aperfeiçoamento institucional. Um exemplo dessas iniciativas foi a Portaria da Receita Federal do Brasil n.º 319, de 11 de maio de 2023, que, embora não esteja diretamente relacionada aos gastos tributários, passou a divulgar informações sobre incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária concedidos a Pessoas Jurídicas, contribuindo, assim, para uma maior transparência das informações fiscais.

Com a mudança de governo em 2023, a revisão dos gastos tributários ganhou novo destaque, influenciando o contexto da reforma tributária, que propõe modificações significativas na área. A revogação dos gastos tributários relativos ao PIS, à Cofins e ao IPI, bem como a conseqüente extinção desses tributos, por certo gerará repercussões no gasto tributário da União. No entanto, a criação da nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirá os tributos extintos, já se deu acompanhada de uma série de exceções, entre as

quais se destacam a manutenção das linhas gerais do Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus. Sendo assim, tem-se então que as questões relacionadas à moral tributária e à ação coletiva têm sido relevantes nesse novo contexto de conflitos distributivos em curso, influenciando a compreensão dos instrumentos para a manutenção dos benefícios tributários individuais e contribuindo para a compreensão do comportamento dos agentes econômicos envolvidos.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, D.; JOHNSON, S.; ROBINSON, J. Reversal of fortune: geography and institutions in the making of modern world income distribution. **Quarterly Journal of Economics**, Cambridge, v. 177, p. 1231-1294, 2002.

ALI, M.; FJELDSTAD, O.; SJURSEN, I. “To Pay or Not to Pay? Citizens’ attitudes toward taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa”, **World Development**, v. 64, p. 828-842, 2014.

ALVARENGA, L. V. B. H. **Gastos tributários sociais: como estamos?**. Rio de Janeiro: Centro de Estudos sobre Desigualdade e Desenvolvimento, 2012.

APPY, B. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? **Revista Interesse Nacional**, São Paulo, v. 8, n. 31, 2015.

ARAÚJO, E. M.; PAES, N. L. Desoneração da cesta básica ou expansão do programa bolsa família? Uma simulação por equilíbrio geral computável. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, p. 1-23, 2019.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARBOZA, R. M.; BORÇA, G. O futuro das políticas de desenvolvimento: o que aprendemos? *In*: GIAMBIAGI, F. (Org.). **O futuro do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2021. p. 119-133.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006.

BRASIL. **Plano Brasil Maior: Relatório Anual de 2011**. Brasília, DF, 2011.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**. Brasília: 2018. p. 14. v. 2.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2016 (Série 2014 a 2019) - Quadros**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2016.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2018 (Série 2016 a 2021) - Quadros**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2020 (Série 2018 a 2023) - Quadros**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2020a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2024: Quadros, 2023**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **DGT Previsão PLOA 2023: Base Conceitual**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2022a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **DGT Previsão PLOA 2023: Quadros**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2022b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Gasto Tributário: Conceito e Critérios de Classificação, 2020**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2020b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Metodologia de cálculo dos Gastos Tributários, 2021**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatório de Avaliação Simples Nacional**. Brasília, DF. 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Relatório de Subsídios Tributários, Financeiros e Creditícios do Período de 2003 a 2022**. Brasília: DF, 2023.

BRASIL. Receita Federal. Portaria RFB n.º 319/2023, de 11 de maio de 2023. Dispõe sobre a transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, prevista no inciso IV do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, seção 1, p. 46, Brasília, DF, 11 maio 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Controle de benefícios tributários**. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022c.

BUCCI, M. P. D. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSIOLATO, M.; GUERESI, S. **Como elaborar um modelo lógico: roteiro para formular programas e organizar avaliação**. Brasília: Ipea, 2010. (Nota Técnica, 6)

CASTRO, J. A. *et al.* **Gasto social e política macroeconômica: trajetórias e tensões no período 1995-2005**. Brasília: Ipea, 2008. (Texto para Discussão, 1324)

- CAPELLA, A. C. N. **Formulação de Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018
- CARVALHO, C. **Teoria da decisão tributária**. [S. l.]: Almedina, 2004.
- CHANG, H.-J. **The Political Economy of Industrial Policy**. New York: St. Martin's, 1994.
- CORONEL, D. A.; AZEVEDO, A. F. Z.; CAMPOS, A. C. Política Industrial e desenvolvimento econômico: a reatualização de um debate histórico. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 34, n. 134, p. 103-119, 2014.
- CRAIG, J.; ALLAN, W. Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: an international perspective. *In: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, n. 94, Baltimore, 2001.
- CUCOLO, E. Veja quais os setores beneficiados com gastos tributários e outros benefícios fiscais. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 3 maio 2023.
- CUMMINGS, R. *et al.* "Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and an artefactual field experiment", **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 70, n. 3, p. 447-457, 2009.
- CURADO, M.; CURADO, T. **Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016)**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016. (Texto para discussão, 2248)
- DOCTOR, M. Institutional modernisation and the legacy of corporatism: the case of Port Reform in Brazil, **Journal of Latin American Studies**, v. 35, n. 2, p. 341-365, 2003.
- DURÃES, M. S. D. Gastos indiretos da União: relevância na gestão da Política Fiscal, evolução recente e perspectivas de aprimoramento da governança. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-79, 2021.
- FELD, F.; FREY, B. Trust breeds trust: how taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, 2002.
- FERREIRA, P.; HAMDAN, G. Política industrial no Brasil: ineficaz e regressiva. **Econômica**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p. 305-316, 2003.
- FÖRSTER, M.; LLENA-NOZAL, A.; NAFILYAN, V. **Trends in top incomes and their taxation in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2014. (OECD Social, Employment and Migration Working Papers, 159)
- GADELHA, C. A. G. Política industrial: uma visão neo-schumpeteriana sistêmica e estrutural, **Revista de Economia Política**, v. 21, n. 4(84), p. 149-171, out./dez. 2001.
- GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 17. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.
- GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 267-286, 2017.

GOMES, A. P. M. *et al.* Theoretical model to discuss tax avoidance based on Game Theory. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 20, n. 3, p. 281-300, 2023.

HALL, R. E.; JONES, C. I. Why Do Some Countries Produce So Much More Output Per Worker Than Others?, **Quarterly Journal of Economics**, Cambridge, v. 114, n. 1, p. 83-116, 1999.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de São Paulo, Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Paulo, 2009.

HOOD, C. C. **The tools of Government**. Chatham: Chatham House Publishers, 1986.

HODGSON, G. O que são instituições. *In*: SALLES, A.; PESSALI, H.; FERNÁNDEZ, R. (Org.). **Economia Institucional: fundamentos teóricos e históricos**. São Paulo: Editora UNESP, 2018. p. 121-158.

HOWLETT, M.; RAMESH, M.; PERL, A. **Política pública: seus ciclos e subsistemas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

JUNQUEIRA, M. O. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, 2015.

KERSTENETZKY, C. L.; WALTENBERG, F. D. Piketty's "capital et idéologie": could it inform a tax reform in post-covid 19 Brazil? **Revista Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 621-639, 2020.

KEYNES, J. M. **Os economistas: Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

KIRCHHOF, P. A Ética da Justiça Fiscal. Trad. Pedro Adamy. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 525-544, 2020.

KUPFER, D.; HASENCLEVER, L. (Orgs.). **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

LONGINOTTI, F. P. **Panorama de los gastos tributários em America Latina**. Ciudad de Panama: Ciat, 2023. (Relatório Técnico)

MACHADO, H. B. (Org.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Public Finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill, 1989.

- MUSGRAVE, R. A. **Teoria das Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1973. v. 1.
- NEGRI, F. **Gastos tributários para P&D no Brasil**: uma análise do caso da Lei n.º 4.506/1964. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2023. (Nota Técnica, 113)
- OCKÉ-REIS, C. O. **Avaliação do gasto tributário em saúde**: o caso das despesas médicas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. (Texto para discussão, 2.712)
- OECD Data Explorer. Find, understand and use data you need. Disponível em: <https://data-explorer.oecd.org/>. Acesso em: 18 set. 2024.
- OLIVEIRA, L.; MAGALHÃES, T. Transnational Tax Law-Making in Brazil. **Intertax**, Lisboa, v. 48, n. 8–9, p. 708–718, 2020.
- OLSON, M. **A lógica da ação coletiva**: os benefícios públicos e uma teoria dos grupos sociais. São Paulo: Edusp, 1999.
- ORAIR, R. O. *et al.* Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012, **Texto para Discussão**, Ipea, n. 1875, 2013. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf. Acesso em: 22 jul. 2018.
- ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas para debate, **Novos Estudos (CEBRAP)**, v. 37, n. 1, p. 213-244, ago. 2018.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OECD). **Tax Expenditures in OECD Countries**. Paris: OCDE, 2010.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OECD). **Tax Morale**: what drives people and businesses to pay tax?. Paris: OECD Publishing, 2019.
- PAES, N. L. Os gastos tributários e seus impactos sobre o desempenho da saúde e da educação. **Ciência e Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 4, p. 1245-1253, 2014a.
- PAES, N. L. Simples nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 541-554, 2014b.
- PELLEGRINI, J. A. **Gastos tributários**: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas; Conleg, 2014. (Texto para Discussão, 159)
- PESSALI, H. F. **Nanoelementos da mesoeconomia**: uma economia que não está nos manuais. Curitiba: Editora UFPR, 2015.
- PESSÔA, L. C.; PESSÔA, S. (Org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil**. 2. ed. São Paulo: FGV Direito, 2022.

PIKETTY, T. **A economia da desigualdade**. Trad. André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIMENTEL, C. C. A eficiência do gasto tributário e a utilização das políticas de renúncia fiscal na cultura. **Revista de Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, p. 486-507, 2019.

PINHEIRO, M. C. *et al.* **Por que o Brasil não precisa de política industrial**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. (Texto para discussão, 644).

SECCHI, L. **Análise de políticas públicas: diagnóstico de problemas, recomendação de soluções**. São Paulo: Cengage Learning, 2019.

SERRA, J.; AFONSO, J. R. R. Fiscal federalism in Brazil: an overview. **CEPAL Review**, n. 91, p. 29-51, 2007.

SERRA, J.; AFONSO, R. R. Fiscal federalismo in Brazil: an overview. **CEPAL Review**, Santiago, n. 91, p. 29-51, 2009.

SICSÚ, B.; ANDREAZZI, M. F. S.; HOLGUIN, T. G. O comportamento da renúncia fiscal oriunda dos gastos privados com atenção à saúde entre os anos 1996 e 2003. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 28, n. 4, p. 631-647, 2008.

SILVA, O. J. P. **Vocabulário Jurídico Conciso**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SMITH, A. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 1, 2.

SUZIGAN, W.; FURTADO, J. Instituições e políticas industriais e tecnológicas: reflexões a partir da experiência brasileira, **Revista Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 7-41, 2010.

SUZIGAN, W.; FURTADO, J. Política industrial e desenvolvimento, **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 26, n. 102, p. 163-185, 2006.

TIPKE, K. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris Editor, 2012.

SCHNEIDER, A. L.; INGRAM, H. Social construction of target populations: implications for politics and policy. **American Political Science Review**, v. 87, n. 2, p. 334-347, jun. 1993.

SILVA, F. R. da. **Finanças Públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

STIGLITZ, J. E.; ROSENGARD, J. K. **Economics of the public sector**. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company Inc., 2015.

STRACHMAN, E.; AVELLAR, A. P. Políticas Industriais: definições, fundamentações teóricas e avaliações, **Revista de Pesquisa em Políticas Públicas**, ed. 02, dez. 2013.

SURREY, S. S. **Pathways to Tax Reform**. Cambridge: Harvard, 1973.

TESOURO Nacional Transparente. Disponível em:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em: 17 set. 2024.

ZILVETI, F. A. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS
BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

FORMULÁRIO DE LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO - FLB

Informações institucionais:	
Programa	Pós-Graduação em Políticas Públicas
Curso	Mestrado
Discente	Marcel Frontera Fabro Dias
Orientador	Prof. Dr. Walter Tadahiro Shima
Data de coleta	01/03/2024
Tema Central	
Desonerações tributárias	
Objetivo Geral	
Analisar o papel das desonerações tributárias da União nas políticas públicas brasileiras, investigando suas características e seus efeitos no sistema tributário.	
Termo(s) de Pesquisa	
Termo 1	Tax expenditure
Termo 2	Tax reform
Termo 3	Brazil
Termo 4	"Public Policies" e "Public Policy", Policy, Policies
Termo 5	
Termo 6	
Estratégia de busca geral	("Tax expenditure" AND "Tax reform") AND Brazil ("Tax expenditure" OR "Tax reform") AND Brazil ("Tax expenditure" AND "Tax reform") ("Tax expenditure" OR "Tax reform")
Alinhamento de inclusão e exclusão dos documentos	
Idioma	Português, Inglês e Espanhol
Recorte Temporal	
Tipo de documento	Artigos
Tipo de estudos	-
Disponibilidade de documentos	Completos
Bases de Dados	
Wos Web Of Science	
Restrição específica	Topico
Estratégia de busca	("Tax expenditure" OR "Tax reform") AND Brazil

Resultado geral	27
Resultado filtros	26
Resultado real	26
Scopus	
Restrição específica	Título, Resumo, Palavras-chave
Estratégia de busca	("Tax expenditure" OR "Tax reform") AND Brazil
Resultado geral	72
Resultado filtros	58
Resultado real	58
EBSCO	
Restrição específica	Termos de assunto, título e resumo
Estratégia de busca	("Tax expenditure" OR "Tax reform") AND Brazil
Resultado geral	77
Resultado filtros	76
Resultado real	76
Consolidação dos resultados	
Resultados gerais	176
Resultados reais	160
Duplicados	21
Resultado final	139

Versão janeiro 2024.