

Título do capítulo	CAPÍTULO 13 FUGINDO DO JOGO PARA GANHAR: O PESADOS GASTOS TRIBUTÁRIOS
Autor(es)	Karen Silverwood-Cope Marcelo Ling
DOI	DOI: http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431cap13

Título do livro	Governança orçamentária no Brasil
Organizadores(as)	Leandro Freitas Couto Júlia Marinho Rodrigues
Volume	1
Série	Governança orçamentária no Brasil
Cidade	Rio de Janeiro
Editora	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)
Ano	2022
Edição	1a
ISBN	9786556350431
DOI	DOI: http://dx.doi.org/10.38116/9786556350431

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – ipea 2022

As publicações do Ipea estão disponíveis para *download* gratuito nos formatos PDF (todas) e EPUB (livros e periódicos). Acesso: <http://www.ipea.gov.br/portal/publicacoes>

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério da Economia.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

FUGINDO DO JOGO PARA GANHAR: O PESO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Karen Silverwood-Cope¹
Marcelo Ling²

1 INTRODUÇÃO

A gestão fiscal tem por atribuição promover o bem-estar social, equilibrando os gastos do governo e os tributos conforme as demandas macroeconômicas. O pressuposto da gestão de receitas e despesas de forma eficiente, eficaz e efetiva pelo Estado é um dos alicerces democráticos do Estado de Direito contemporâneo ocidental.

Dessa forma, a gestão fiscal tem uma relação direta com a capacidade de atuação do Estado por meio de políticas públicas, pois inclui a administração e a governança de financiamento das ações públicas e demanda uma complexa coordenação de instrumentos, dados e normativos. O financiamento de políticas públicas conta com instrumentos de aplicação como gastos diretos do Orçamento Geral da União (OGU), isenções tributárias e subsídios para atividades econômicas prioritárias. Há diferenças fundamentais na gestão e governança entre esses instrumentos e os efeitos que causam nas políticas públicas a que são destinados.

Houve uma evolução significativa na parte dos gastos diretos do governo em relação à legislação, governança, gestão, *accountability* e transparência. No entanto, pouco se avançou na avaliação sobre os gastos indiretos ou extraorçamentários (subsídios e gastos tributários). Paulo Calmon (2004) analisou subsídios e gastos tributários no período de 1998 a 2003 e identificou uma série de falhas de gestão e governança que foram novamente constatadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2014 e 2020. Em uma recente análise sobre o uso dos recursos extraorçamentários para a política ambiental (Silverwood-Cope e Ling, 2020) nos deparamos com as evidências de auditoria do TCU (acórdãos nºs 1.205/2014 e 1.112/2020) e de outros estudos que se debruçaram sobre as falhas que se perpetuam

1. Especialista em políticas públicas e gestão governamental do Ministério da Economia; mestra em ciência política pela Universidade de Brasília (UnB); e mestra em políticas públicas e desenvolvimento pela London School of Economics.

2. Pesquisador em políticas públicas e mudanças climáticas da Rede Brasileira de Pesquisas sobre Mudanças Climáticas Globais (Rede Clima); e mestre em economia do meio ambiente e recursos naturais pela Universidade de Copenhague.

em relação à gestão e à governança dos gastos tributários. Ou seja, em vinte anos pouco se avançou nessa seara.

Neste capítulo, analisamos a gestão e a governança de gastos tributários, considerados uma despesa extraorçamentária não regulada pelos mesmos mecanismos de gestão e governança dos instrumentos orçamentários. Gastos tributários são renúncias de receitas pela União, cuja finalidade assemelha-se às despesas orçamentárias voltadas à execução de programas públicos e ao financiamento de políticas públicas.

Nos últimos anos, tem sido crescente o uso de gastos tributários para benefício direcionado a certos grupos de atores que precisam de incentivo econômico direto em políticas para o desenvolvimento social e o combate à pobreza ou de atividades econômicas. Ao observarmos os volumes históricos, fica evidente sua importância enquanto ferramenta para financiamento de políticas públicas e prioridades do governo. Entre 2004 e 2014, o volume de gastos tributários mais do que triplicou, com aumento médio de 9,5% ao ano (a.a.), chegando a R\$ 352,5 bilhões. Após 2014, apresentou pequena redução, mantendo-se próximo ao patamar de R\$ 300 bilhões a.a. Em 2019, os gastos tributários somaram R\$ 308,3 bilhões, o que comparativamente equivale a 4,2% do produto interno bruto (PIB) nacional e 21,4% das despesas primárias.

A análise agregada dos valores e das informações disponíveis não demonstra o impacto de alta relevância que esse instrumento tem no financiamento de cada setor relativamente aos investimentos diretos, como no caso das políticas de agricultura, do setor automobilístico, entre outros que dependem fortemente dos benefícios estatais. Ou o contrário, ou seja, a inexistência desses instrumentos em políticas ambientais, nas quais poderiam fazer grande diferença.

Nesse contexto, é objetivo deste capítulo avaliar a gestão e a governança dos gastos tributários, sistematizando as considerações nas categorias a seguir.

- a) Controle e transparência: nível de detalhamento das informações e dos conceitos disponíveis, potencial uso das informações e importância do uso de marcadores de gastos.
- b) Gestão e governança: definição de responsabilidades dos órgãos competentes pelas políticas públicas financiadas por subsídios e gastos tributários; mensuração de impacto orçamentário e financeiro; critérios de elegibilidade dos beneficiários; avaliação *ex ante*, *ex post* de avaliação e avaliação de eficácia, eficiência e efetividade; transparência e publicização das estimativas de impacto, monitoramento e avaliação periódicas; e responsabilidades dos órgãos centrais de governo.

Ao final, debatemos sobre o impacto sistêmico que o uso desses instrumentos extraorçamentários de financiamento tem na gestão pública e sobre as opções de melhoria da capacidade estatal nesse sentido.

2 GASTOS TRIBUTÁRIOS: DEFINIÇÃO

O sistema tributário de um país é organizado de modo a arrecadar as contribuições, provindas de taxas e impostos sobre renda, consumo ou riqueza, e que serão destinadas ao financiamento dos gastos públicos como os bens públicos, os gastos sociais, entre outras atividades que envolvam o interesse público.

Villela, Lemgruber e Jorratt (2010) argumentam que a forma de arrecadação é um elemento muito importante, pois a estrutura tributária deve estar fundamentada em três atributos essenciais: eficiência, equidade e simplicidade. Eficiência para que a arrecadação de impostos interfira o mínimo possível nas decisões das pessoas. Equidade horizontal e vertical na arrecadação de impostos. Horizontal, pois a arrecadação deve afetar igualmente pessoas de capacidade contributiva equivalente. Entretanto, os impostos têm que ser verticalmente equitativos, de modo que as pessoas de maior capacidade contributiva paguem, proporcionalmente, mais impostos. Enfim, uma estrutura tributária deve ser simples, preferivelmente. Isso porque a simplicidade diminui custos associados aos impostos, como os relacionados com a administração e o cumprimento, uma vez que reduz os espaços de evasão (Villela, Lemgruber e Jorratt, 2010, p. 3).

Não raro, os sistemas tributários são utilizados para promover objetivos da política econômica ou social de determinado governo. Nesses contextos cumprem um papel semelhante ao gasto público desempenhado por meio da renúncia do Estado de toda a arrecadação, ou parte dela, advinda de determinados contribuintes, setores, regiões, atividades ou agentes da economia. Essa renúncia é costumeiramente chamada de gasto ou benefício tributário (Villela, Lemgruber e Jorratt, 2010).

O surgimento do conceito de gasto tributário remonta ao começo dos anos 1970 na Alemanha e nos Estados Unidos,³ que ao enfrentarem um período de forte ajuste fiscal constataram a transferência de recursos públicos para determinados grupos de contribuintes sem antes passar por debate e registro na lei orçamentária. Assim, foram pioneiros na elaboração de orçamentos de gastos tributários como uma forma de viabilizar a transparência à ação pública realizada por essa via, tal como ocorre com os gastos públicos diretos.

A partir dos anos 1980, essa prática foi se difundindo por quase todos os países-membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

3. Para mais informações sobre o contexto de surgimento do conceito de gastos tributários nos Estados Unidos, ver Surrey (1970; 1973).

(OCDE), que passou a definir os gastos tributários como uma transferência de recursos públicos obtida por meio da redução das obrigações tributárias em relação a um imposto de referência, em vez de um gasto público direto.⁴ A OCDE estabelece ainda que as estimativas de custos dos gastos tributários, organizadas por área funcional, deveriam ser incluídas nas informações complementares ao orçamento, com vistas a embasar as discussões sobre as despesas gerais e escolhas orçamentárias (OECD, 1996; 2002; Pureza, 2006, p. 54).

Com o avanço da prática, também realizada pelos países em desenvolvimento, houve o aumento da demanda da comunidade internacional por transparência na política fiscal, principalmente nesses países que buscavam investimento. Nesse sentido, em 1998, o Fundo Monetário Internacional (FMI) publicou o *Código de boas práticas para a transparência fiscal (2007)* com o objetivo de chamar atenção para a importância e a necessidade de criar metodologias de análise que permitam avaliar as dimensões dos gastos tributários, bem como normativas para a concessão de benefícios (Villela, Lemgruber e Jorratt, 2010). A instituição recomenda “a inclusão no orçamento de demonstrativos das principais renúncias de receitas fiscais do governo central, contendo o custo estimado de todas as rubricas, o objetivo da política pública, sua duração e uma relação dos beneficiários a que se destina” (Pureza, 2006, p. 53).

Embora a discussão a respeito dos gastos tributários não seja recente, não há consenso, tampouco exatidão em sua definição, nas formas de estimar perdas de receita, nos riscos associados à sua expansão e nos mecanismos de apresentação, controle e avaliação, ou seja, não há um marco legal de disciplinamento desse dispositivo.

Em esforço de sistematização conceitual, Pellegrini (2014) elenca algumas características, ainda que não consensuais, que auxiliam na definição de gastos tributários. Primeiramente, os benefícios tributários reduziriam o montante recolhido do tributo por meio de “redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento” (Pellegrini, 2014, p. 6).

Outros atributos seriam o direcionamento do benefício a somente uma parcela dos contribuintes, fato que, segundo Villela, Lemgruber e Jorratt (2010), acarreta necessariamente uma perda da equidade horizontal; e os desvios em relação à estrutura básica do tributo, que contém as características essenciais, ou seja, “as estruturas de alíquotas, as convenções contábeis, a dedutibilidade dos pagamentos compulsórios, os dispositivos destinados a facilitar a administração tributária e aqueles relacionados com acordos internacionais” (Pellegrini, 2014, p. 7).

4. Um dos fatores que dificultam a comparação internacional dos gastos tributários deve-se às diferentes normas e definições sobre o referido imposto de referência (OECD, 2002).

Enfim, os gastos tributários visam aos objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos, sendo que ambos seriam substituíveis entre si, havendo preferência daquele que atingir o objetivo com mais eficiência.

É válido ressaltar que os gastos tributários se diferem das desonerações tributárias de modo mais amplo, sendo necessária a separação entre ambos com base na definição utilizada, ou seja, a partir da identificação da estrutura básica de cada tributo que pode variar entre conceitual, legal ou subsídio análogo (Craig e Allan, 2002 *apud* Villela, Lemgruber e Jorratt, 2010).

O enfoque conceitual vincula o imposto de referência com uma estrutura tributária normal, ou seja, que não tem relação com as definições legais do imposto, necessariamente. É um enfoque amplo e compreensivo que resulta em mais gastos tributários, cada vez mais custosos. O enfoque legal parte da legislação tributária vigente como base para definir o imposto de referência e, portanto, para identificar os gastos tributários. O efeito da adoção desse enfoque está no fato de que muitas concessões tributárias podem ficar ocultas devido à técnica tributária aplicada pelos legisladores. Por fim, o subsídio análogo identifica como gastos tributários somente as concessões tributárias que são claramente análogas a um subsídio direto, ou seja, um gasto público direto. Em termos práticos, esse enfoque se aproxima do enfoque legal (Villela, Lemgruber e Jorratt, 2010).

É pertinente reforçar que, no que concerne às características constituintes dos gastos tributários, a despeito dos esforços e das recomendações de órgãos internacionais, como a OCDE e o FMI, não há consenso na definição, tampouco de práticas e metodologias de análise, estimativas e regulamentação. O Brasil é um bom exemplo disso, pois as conceitualizações existentes do que seriam os gastos tributários não são uníssonas em todos os dispositivos legais que apresentam definições diretas ou indiretas do conceito, havendo inclusive mudanças em suas características de uma versão para outra do ordenamento jurídico.

Como mencionado anteriormente, as preocupações acerca da definição e do estabelecimento de parâmetros avaliativos em relação aos gastos tributários surgem e se consolidam no âmbito dos países economicamente desenvolvidos em meados dos anos 1960 e 1970 em um contexto de crise econômica. No Brasil, no entanto, tais preocupações ficaram evidentes somente na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), primeiro ordenamento jurídico brasileiro a apresentar uma definição do conceito de gastos tributários, mesmo não utilizando esse termo.

Henriques (2009) argumenta que antes disso, nas constituições de 1946 e 1967, imperava a concepção de que somente um Estado intervencionista poderia fazer frente às crises e promover o desenvolvimento econômico nacional. Assim, a política fiscal se baseava no uso abundante do gasto público e da concessão livre de benefícios fiscais, “não existindo nenhum controle jurídico formal sobre seus

efeitos ao Erário público, em vista da convicção de que tais benefícios conduzem ao crescimento econômico” (Henriques, 2009, p. 65).

A necessidade de controle desses efeitos e de transparência na instituição dos gastos tributários, bem como nas atividades financeiras do Estado, torna-se uma questão a partir de pressões internacionais que passaram, segundo Henriques (2009, p. 66), “a condenar o uso da política fiscal e a se valorizar o uso de política monetária para se atingir o desenvolvimento econômico, o que exigiu a criação de mecanismos para atingir o equilíbrio das contas públicas”.

A resposta vem, como citado anteriormente, com o art. 165, § 6º, da CF/1988, que estabelece como competência e obrigação do Poder Executivo que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (Brasil, 1988). A instituição desse demonstrativo de gastos tributários teria o intuito de conferir visibilidade às despesas governamentais que não constam no orçamento fiscal.

Ainda no que concerne à CF/1988, esta estabelece outro mecanismo de controle, previsto no art. 70, que confere ao TCU a competência “para a fiscalização quanto à ‘aplicação das subvenções e renúncia de receitas’, tornando mais rigoroso o controle de tais recursos públicos” (Henriques, 2009, p. 67). Não obstante as iniciativas previstas no texto constitucional, não houve de fato efetividade na regulação da prática de concessão de benefícios tributários, sendo, novamente, a falta de critérios bem delineados e de uma metodologia de mensuração desses benefícios na elaboração dos demonstrativos de algumas motivações.

Frente a esse cenário, em maio de 2000 é promulgada a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que em seu art. 14 passou a definir gasto tributário como uma “renúncia [que] compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (Brasil, 2000).

Além da definição mais precisa sobre gastos tributários, a LRF é original na medida em que institui a necessidade de que todo projeto de lei que pretenda criar um novo gasto tributário apresente um demonstrativo “da origem dos recursos a serem renunciados, condicionando a vigência dos benefícios à criação de outras fontes de receita” (Henriques, 2009, p. 68).

Embora já fosse algo previsto no art. 165, § 2º, da CF/1988, o art. 14 da LRF, principalmente nos incisos I e II, determina ser de competência da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) instituir normas para a concessão de renúncias de receitas.

Art. 14 - A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições (vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001, e Lei nº 10.276, de 2001):

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º - A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º - Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º - O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º (Brasil, 2000).

Segundo Henriques (2009), as novas regulamentações propostas na LRF para a LDO em relação às da CF/1988 inovam pois estabelecem que à criação de benefícios fiscais deve-se apresentar duas medidas reparatórias, não mais a anulação de despesas de igual montante.

Com forte inspiração na definição de gastos tributários trazida pela LDO, a partir de 2003 a Receita Federal do Brasil (RFB) passa a adotar o conceito de gastos tributários como

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, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (RFB, 2003).

Esse foi um passo importante na construção de uma unicidade conceitual que, por sua vez, é de extrema necessidade para a elaboração do relatório federal de gastos tributários.

3 FORMAS DE MENSURAÇÃO E VALORES

A mensuração oficial dos gastos tributários da União é realizada pela RFB, a qual também estabelece a metodologia de cálculo. Sendo assim, a literatura internacional classifica as metodologias para cálculo dos gastos tributários em três tipos de abordagens, conforme descrito a seguir (RFB, 2020).

- 1) Perda de arrecadação (*ex post*): apura-se a perda de arrecadação tributária através de uma simulação da imposição de uma desoneração frente a um cenário esperado, *ceteris paribus*. É realizada a partir de projeções do cenário esperado e/ou aplicada após a conclusão da mensuração das receitas tributárias.
- 2) Ganho de arrecadação (*ex ante*): estima-se a potencial arrecadação tributária através de uma simulação da imposição de uma desoneração, considerando os reflexos no comportamento dos agentes econômicos.
- 3) Gasto tributário equivalente: estima-se o montante financeiro que deve ser dispendido por gasto direto ou transferências e que seja capaz de obter os mesmos resultados esperados do gasto tributário em análise.

A abordagem utilizada pela RFB é a perda de arrecadação. A mensuração é realizada para cada gasto tributário isoladamente, sem considerar o efeito do conjunto dos gastos tributários efetivos no período. Os procedimentos adotados estão descritos a seguir.

[O] cálculo dos gastos tributários busca reproduzir a apuração do tributo segundo as regras gerais de incidência. Uma vez identificadas as desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, identifica-se a hipótese do fato gerador do tributo, qual seria a base de cálculo tributável e as alíquotas aplicáveis. A partir daí é construída uma simulação de tributação que estima o montante de tributos que seria devido caso fossem aplicados os parâmetros normais de tributação à situação desonerada (RFB, 2020).

Adicionalmente, realizam-se projeções que compõem os anexos da LDO e do Projeto de Lei Orçamentária Anual (Ploa). Para tanto, o cálculo utiliza o método dos indicadores.

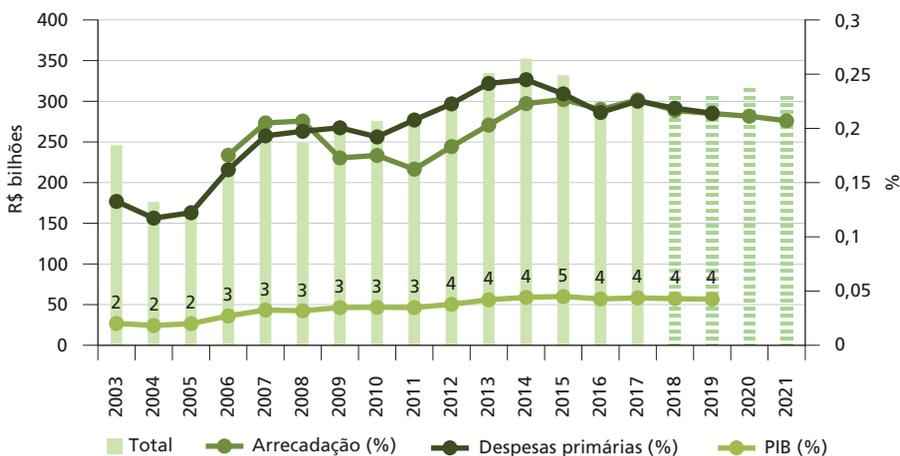
Esse método consiste em aplicar um índice de correção a uma base que, costumeiramente, é o valor do gasto tributário estimado, utilizando dados efetivos. Para cada item de gasto tributário é empregado um índice formado pela associação de indicadores macroeconômicos que representam a variação de preços e a variação de quantidades (volume), esperada para o período futuro (RFB, 2020).

O detalhamento das formas de mensuração e projeção dos gastos tributários, conforme aplicados pela RFB, é divulgado pela publicação técnica periódica *Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários*.

A fim de compreender a expressividade dos gastos tributários no cômputo das finanças públicas e dos indicadores econômicos, o gráfico 1 demonstra um panorama dos gastos tributários ao longo da série temporal de 2003 a 2021, bem como a apresentação da participação percentual dos gastos tributários nos indicadores da economia, como o PIB, a arrecadação e as despesas primárias, corrigidos por meio do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) médio de 2019.

GRÁFICO 1

Gastos tributários totais¹ e participação relativa dos gastos tributários sobre o PIB, a arrecadação administrada pela RFB e as despesas primárias da União (2003-2021)



Elaboração dos autores.

Nota: ¹ Preços constantes de 2019.

Destarte, é possível verificar o comportamento ascendente dos gastos tributários ao longo da série histórica, mantendo um crescimento médio de 2,3% a.a. De acordo com as projeções realizadas, estima-se que os gastos tributários atingiram R\$ 320 bilhões em 2020, correspondendo ao maior valor ao longo da série temporal. Concomitantemente à dinamização e às transformações da economia, os gastos tributários acompanharam esse comportamento e, para compreender a dimensão e significância dessa variável, estimou-se a participação percentual dos gastos tributários nos indicadores de arrecadação, de despesas e do PIB.

Em comparativo ao PIB, conforme o gráfico 1, os gastos tributários representaram, em 2003, 2% do PIB brasileiro, seguido de crescimento até 2015, em que a participação percentual em relação ao indicador atingiu seu maior valor, totalizando 4,5% acompanhado de estabilização nos anos seguintes. Além disso, a média de crescimento percentual manteve-se em 3,5% a.a., constituindo uma cota considerável do PIB.

Em relação às despesas primárias, a participação dos gastos tributários representa um percentual ainda maior em comparação ao PIB. Em atenção ao gráfico 1 verifica-se que os gastos tributários apresentaram trajetória ascendente e expressiva no tocante às despesas primárias. Em 2003, representavam 13% do total das despesas primárias, alcançando 19% em 2007 e 24% em 2014, sendo o maior percentual registrado ao longo da série histórica. A partir de 2014, o percentual de participação dos gastos tributários em relação às despesas primárias apresentou relativa queda, estabilizando em 21% em 2020.

Os gastos tributários não representam dispêndios tangíveis; portanto, para essa análise, correspondem ao percentual não arrecadado decorrente das isenções tributárias. Da totalidade da arrecadação pública realizada em 2007, 17% referem-se aos gastos tributários, atingindo 19% em 2008, seguido de queda nos anos seguintes. Em 2011 constatou-se o menor valor de participação percentual, correspondendo a 16%. Posteriormente, o indicador denotou um aumento gradual, alcançando 22% em 2017 seguido de uma ínfima queda nos anos seguintes.

Entre os comparativos analisados, realizados sob o viés da participação percentual, nota-se a magnitude que os gastos tributários possuem diante das despesas primárias, sendo um dos maiores valores percentuais, acompanhado da arrecadação pública e, por fim, do PIB brasileiro. Numa análise isolada dos valores constantes dos gastos tributários com base em 2019, verifica-se uma variação positiva de 2,3% e poucas reduções ao longo da série histórica. Além disso, os valores projetados em confluência com o desempenho dos gastos ao longo dos anos exprimem uma tendência de crescimento gradual e contínuo.

A análise dos gastos tributários, em valores constantes, segundo a distribuição por região brasileira, ilustra um cenário de relevância das regiões Sul e Sudeste, conforme o gráfico 2 ilustra. Entre as principais atividades econômicas que se beneficiaram das isenções, o setor de comércio e serviços contempla a maior parcela dos gastos do Sudeste, correspondendo ao total de R\$ 216 bilhões entre 2015 e 2020, acompanhado da área de saúde, R\$ 195 bilhões, e as isenções destinadas à promoção e à garantia do trabalho, totalizando R\$ 159 bilhões na série histórica analisada.

GRÁFICO 2

Gastos tributários totais a preços constantes, segundo as divisões regionais brasileiras (2015-2020)
(Em R\$ bilhões)



Elaboração dos autores.

Além disso, as demandas relacionadas à saúde apresentaram um crescimento médio de 7% a.a., acompanhado do setor de comércio e serviços, com 1%, e, por fim, a área trabalhista, com crescimento real negativo de 7%. Como abordado anteriormente, o Sul compreende o segundo maior percentual de destino dos gastos tributários direcionados, em sua maioria, às atividades relacionadas ao setor terciário, totalizando R\$ 87 bilhões entre 2015 e 2020, acompanhado de agricultura e trabalho, respectivamente, com R\$ 48 bilhões e R\$ 38 bilhões. Sob uma perspectiva do percentual médio de crescimento, verifica-se que a agricultura apresentou 22%, enquanto a área destinada às necessidades trabalhistas expressou um comportamento negativo de 6%, em valores reais.

As regiões Norte e Centro-Oeste denotaram poucas variações ao longo da série histórica, além de exibirem o mesmo percentual médio de destino dos gastos tributários, 11% da totalidade das isenções. Especialmente para o Norte, uma das principais áreas a receber os gastos tributários, configurou ao setor de comércio e serviços, resultando em R\$ 92 bilhões, entre 2015 e 2020, além da indústria e agricultura, R\$ 69 bilhões e R\$ 14 bilhões, respectivamente. Averiguando o comportamento dos setores econômicos por meio do crescimento médio percentual em valores nominais, verifica-se que o setor com a maior média de crescimento entre 2015 e 2020 correspondeu à indústria, com 10% a.a. Em contrapartida, o setor terciário apontou um comportamento médio negativo de 7% entre 2015 e 2020. Dadas as particularidades territoriais, climáticas e políticas, o principal

setor beneficiado pelas isenções tributárias na região Centro-Oeste correspondeu à agricultura, totalizando R\$ 52 bilhões, além de apresentar crescimento médio de 1%. As demandas trabalhistas se sobressaíram e corresponderam ao maior crescimento médio das três áreas analisadas – agricultura, trabalho, e comércio e serviços – e expressiu um crescimento médio de 56% ao longo da série analisada.

Por fim, o Nordeste comportou a maior parcela de isenções tributárias da região designadas à indústria, correspondendo a R\$ 61 bilhões e ao crescimento médio de 4%. O setor terciário exibiu um total R\$ 57 bilhões recebidos dos gastos tributários.

Apesar da evolução e da integralização econômica do Brasil, o Sudeste se destaca por ser a principal localidade a abranger a maioria dos gastos tributários, alocando, em média, 50% das isenções tributárias repartidas às regiões, seguido do Sul, com 15%, e do Nordeste, com 13%. Por fim, Norte e Centro-Oeste coincidem: respectivamente, 11% dos gastos tributários, analisando a média corrente dos valores distribuídos às regiões. Portanto, verifica-se, de acordo com o gráfico 2, a preponderância do Sudeste em relação ao restante do país e, com exceção do Norte e do Centro-Oeste, nos quais a principal atividade produtiva beneficiada foi a indústria e a agricultura, as demais denotaram expressiva relevância do setor terciário na composição das isenções tributárias.

4 DISPOSITIVOS DE CONTROLE E TRANSPARÊNCIA

Embora sejam notáveis os avanços feitos na tentativa de delimitar o conceito de gastos tributários, sua definição na legislação brasileira ainda não é precisa e abre margem para interpretações diversas. Frente às inconsistências de definição, as abordagens teóricas não são consensuais e assumem nomenclaturas distintas, como: renúncia de receita (Pureza, 2006), desoneração tributária (Barral e Barreto, 2010), benefício tributário (Piola *et al.*, 2010), benefício fiscal (Paes, 2014) e gasto tributário (Pellegrini, 2014).

Em esforço de sistematização dos termos utilizados, Henriques (2009) estabelece duas categorias agregadoras: jurídica e financeira. A categoria jurídica refere-se à diminuição do encargo do contribuinte a partir da instituição de uma normativa que altera o sistema tributário, agrupando os conceitos: benefícios tributários, benefícios fiscais ou incentivos fiscais. Por sua vez, na categoria financeira, se enquadrariam as renúncias de receitas, as renúncias fiscais ou os gastos tributários, sendo compreendidos como uma abdicação, por parte do poder público, de arrecadar um tributo específico. Em termos práticos, os efeitos das renúncias correspondem àqueles pagamentos realizados pelo Estado, decorrentes de benefícios fiscais instituídos anteriormente.

A falta de unicidade na compreensão de um conceito pode ser desejável no âmbito acadêmico. No entanto, em sua dimensão prática, ou seja, no âmbito do

Estado, do orçamento e das políticas públicas, uma definição clara e precisa contribui para políticas mais assertivas e para a transparência na forma de administrar o dinheiro público. A fragilidade de um conceito pode se desdobrar em interpretações difusas e, conseqüentemente, em avaliações e na geração de informações que não sejam consoantes e passíveis de comparação. Colocado de outra forma, a definição do conceito de gastos tributários ainda apresenta fragilidades, pois gera dúvidas quanto ao enquadramento do que seriam gastos tributários, e repercute na qualidade das informações que são divulgadas pelo Poder Executivo e que poderiam evidenciar o direcionamento da política tributária de determinado governo, possibilitando a identificação de objetivos, interesses, prioridades e setores ou grupos favorecidos por tratamento tributário diferenciado (Pureza, 2006).

Outras dificuldades decorrentes da conceituação imprecisa estão em compreender a compatibilidade de determinado gasto tributário com as prioridades e os objetivos definidos pelo Plano Plurianual (PPA); a inconsistência e a credibilidade dos dados gerados na mensuração e no monitoramento desses benefícios; e na tomada de decisões “minimamente consistentes em relação a políticas públicas que envolvam a concessão de incentivos ou benefícios fiscais” (Pureza, 2006, p. 51).

Também há dúvidas sobre o tratamento e as medidas de regulamentação, controle e fiscalização dos gastos tributários, que passam pela discussão sobre sua relação com o orçamento público, ou seja, se devem compô-lo e assim se submeter às suas normativas ou se devem ser regulamentados a partir de controles externos ao orçamento (*off-budget*) (Pellegrini, 2014).

Para a OECD (2010), a melhor prática para as finanças públicas, que permitiria melhor controle e regulamentação, seria incluir os gastos tributários no orçamento. A despeito dessa recomendação, nenhum país da OCDE adota tal procedimento. No entanto, é válido ressaltar que em pouco mais da metade desses países os legisladores cumprem o papel fundamental de revisar os gastos tributários no momento de elaborar o orçamento. Uma das práticas mais utilizadas na revisão dos gastos tributários é a produção de relatórios detalhados para acompanhar o orçamento. Segundo a International Budget Partnership, para “boas práticas sobre transparência orçamentária, os benefícios concedidos via gastos tributários deveriam ser instituídos com prazo de vigência, forçando, assim sua revisão periódica, a fim de verificar se sua necessidade ainda persiste” (Ciconello e Renzio, 2018 *apud* Azevedo e Cabello, 2020).

A necessidade de se criar e aprimorar ferramentas de transparência e avaliação periódica dos gastos tributários fica ainda mais evidente quando os dados disponíveis são analisados. Segundo Renzio (2019), na América Latina, os gastos tributários representam uma diminuição de receita dos governos que flutua entre 10% e 20%, sem que o impacto dessa redução seja avaliado efetivamente.

Para Azevedo e Cabello (2020, p. 85), a “transparência plena dos gastos tributários possibilitaria à sociedade o acompanhamento e o escrutínio necessários para um eventual controle social, ao permitir considerar o interesse público de cada renúncia concedida”.

Conforme citado anteriormente, no Brasil, há duas importantes normativas que regulamentam os gastos tributários: a CF/1988 e a LRF. Ambas as legislações instrumentalizam a LDO como mecanismo de regulação, controle e transparência dos gastos tributários. Tendo isso em vista, apresentamos uma análise mais detida de suas previsões entre 2012 e 2020,⁵ com o objetivo de identificar possíveis mudanças e constâncias em seus textos no que se refere aos gastos tributários.

Primeiramente, é válido ressaltar que a LDO de 2012, em seu art. 89, § 2º, apresenta as definições a seguir.

São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (Brasil, 2011).

Essa definição, no entanto, foi vetada a partir da LDO de 2013 e nas subsequentes, nos fazendo cair novamente em um limbo conceitual no âmbito legislativo.

Todavia, a RFB mantém em suas publicações frequentes, como nos demonstrativos de gastos tributários (DGTs) publicados anualmente, entre outras,⁶ a definição estabelecida em 2003 já mencionada aqui (RFB, 2003). Esse mesmo texto é replicado, ou citado, na recorrente publicação *Orçamento de Subsídios União*, atualmente sob responsabilidade da Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria, no âmbito da Secretaria Especial da Fazenda do Ministério da Economia.

No período analisado, há uma constância da exigência que condiciona a aprovação de que qualquer medida provisória que se proponha à implementação ou à alteração de receita pública deverá estar acompanhada da demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. A implementação dessa exigência atende às recomendações da OCDE e do FMI por transparência na política fiscal com a instituição de relatórios com demonstrativos das principais renúncias de receitas, bem como as estimativas de custos dos gastos tributários,

5. Lei nº 12.465/2011 (LDO de 2012); Lei nº 12.708/2012 (LDO de 2013); Lei nº 12.919/2013 (LDO de 2014); Lei nº 13.080/2015 (LDO de 2015); Lei nº 13.242/2015 (LDO de 2016); Lei nº 13.408/2016 (LDO de 2017); Lei nº 13.473/2017 (LDO de 2018); Lei nº 13.707/2018 (LDO de 2019); e Lei nº 13.898/2019 (LDO de 2020).

6. DGTs: bases efetivas; DGTs: Ploa; *Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários*; e *Gasto Tributário: conceito e critérios de classificação*.

organizadas por área funcional, que deveriam ser incluídas nas informações complementares ao orçamento, com vistas a embasar as discussões sobre as despesas gerais e as escolhas orçamentárias (OECD, 1996; 2002; IMF, 2007).

A atenção às exigências de demonstrativos de estimativas de gastos que confere mais transparência às contas públicas é realizada pela RFB, nos DGTs. No entanto, mesmo a CF/1988 determinando a obrigatoriedade de que o Projeto de Lei Orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito das renúncias,

não existe uma norma que determine a inclusão da informação das renúncias no orçamento anual, discriminando, seja por tipo de renúncia ou pelos seus beneficiários, as políticas desse tipo de gasto que estão sendo desenvolvidas pelos governos. Então, no Brasil, os gastos tributários permanecem fora do orçamento (*off-budget*). Isso quer dizer que no Brasil os orçamentos são elaborados pelas receitas líquidas das renúncias de receitas, pois já não há expectativas de seu recebimento (Azevedo e Cabello, 2020, p. 87).

Em outras palavras, a disponibilidade de informação dos gastos tributários ainda é escassa, pois a norma não abrange aqueles gastos já existentes.

No que tange à LRF, embora institua a necessidade de que a LDO apresente um demonstrativo que evidencie as renúncias, isso se aplica somente às novas renúncias ou àquelas que serão ampliadas. Ou seja, “a LRF não determina que todos os gastos tributários que estejam vigorando (produzindo efeitos) sejam discriminados, mas apenas os novos gastos (concedidos ou ampliados)” (Azevedo e Cabello, 2020, p. 87).

A LDO de 2020 apresenta um adendo importante ao art. 116, § 1º.

As proposições de autoria do Poder Executivo federal que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Economia quanto ao mérito e aos objetivos pretendidos, bem como da estimativa do impacto orçamentário e financeiro, e de sua compensação, de acordo com as condições previstas no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2019a).

A determinação da apreciação do Ministério da Economia nas proposições elaboradas pelo Poder Executivo é uma prerrogativa até então nunca prevista em nenhuma LDO. Isso significa que antes mesmo de ser submetida ao processo legislativo, que passa pela apreciação nas duas casas (Câmara dos Deputados e Senado Federal), as proposições passarão antes pela avaliação, ou seja, pelo crivo do Ministério da Economia. Esse fato gera algumas interpretações: i) uma possível tentativa de enrijecimento do processo de criação e ampliação de gastos tributários, uma vez que uma nova etapa avaliativa é inserida; ii) o fortalecimento do Ministério da Economia, que passa a participar na criação de novos gastos não

previstos; e iii) a regulação da prerrogativa do Poder Executivo em criar gastos, que anteriormente não necessitava do aval do ministério.

As LDOs do período analisado mantêm a definição instituída no § 3º do art. 99 da LDO de 2006, que determina que tanto a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios quanto os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que vinculem receitas deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos. A limitação temporal também é uma recomendação do *Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal (2007)*, do FMI, como uma normativa para a concessão de benefícios. Além disso, segundo Henriques (2009, p. 114), tal limitação “busca tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica, tal como ocorre nas despesas diretas”.

No entanto, segundo o *Relatório de Renúncia Fiscal (2014)* do TCU, tal normativa ainda não é praticada com efetividade, pois apenas 52% dos gastos tributários que contavam com órgão gestor tinham prazo de vigência definido em lei, e apenas 23% dos gastos não tinham órgão gestor.

Para além desse mecanismo de reavaliação periódica, a LDO de 2019 apresenta a determinação a seguir.

Art. 116, § 1º - Ficam vedadas a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação (Brasil, 2018).

Ao menos dentro do recorte temporal adotado, nenhum texto das LDOs anteriores restringia a criação de novos benefícios, tampouco apontava a necessidade de redução de 10% a.a. no montante do incentivo ou benefício para que pudesse ser renovado por prazo superior a cinco anos. Mesmo não constando na LDO de 2020, o texto disposto nesse parágrafo pode ser considerado um indicativo de maior rigidez na concessão de novos gastos.

Outras medidas que podem ser indicativas de rigidez dos processos de criação de gastos tributários estão presentes na LDO de 2019. É o caso do art. 21, § 3º, que define que

o chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional plano de revisão de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019 a 2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais.

§ 4º - O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas:

I - (vetado);

II - (vetado); e

III - no que tange às receitas:

a) priorizarão medidas voltadas à redução de renúncia e ao aumento de receita, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e

b) estabelecerão, em relação aos benefícios tributários:

1 - prazo de vigência para cada benefício; e

2 - cronograma de redução de cada benefício, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto (Brasil, 2018).

Reforçando a intenção em reduzir o montante do PIB destinado aos gastos tributários, a LDO de 2020 representa uma inovação em relação aos textos das diretrizes orçamentárias, pois estabelece no art. 117 que “o presidente da República encaminhará ao Congresso Nacional, em 2020, plano de revisão de benefícios tributários com previsão de redução anual equivalente a cinco décimos por cento do produto interno bruto até 2022” (Brasil, 2019a). Isso pode ser compreendido como indicativo de aplicação de medidas mais restritivas e rigorosas na avaliação e no controle tanto dos benefícios futuros quanto daqueles já instituídos.

A LDO de 2017, em seu art. 118, § 5º, estabelece como dever do Poder Executivo adotar providências com o objetivo de:

I - elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade; e

II - definir os órgãos responsáveis pela supervisão, acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários (Brasil, 2016a).

Segundo Pellegrini (2018), a designação formal de um órgão gestor de determinado gasto tributário seria condição necessária para monitorá-lo e avaliá-lo adequadamente, embora ainda não seja suficiente. Isso porque a legislação instituidora de muitos benefícios tributários é omissa a esse respeito, não designando um órgão gestor ou não definindo com clareza as regras ou o papel dele. O autor ressalta ainda que “em relação à questão da gestão dos gastos tributários, assim como na fase de criação e ampliação dos novos gastos tributários, parece prevalecer certa indefinição na partilha de atribuições entre os órgãos centrais e setoriais” (Pellegrini, 2018, p. 9).

Em síntese, durante o período analisado, pode-se identificar a instituição de alguns mecanismos de contenção da criação, do controle e da transparência dos gastos tributários nas LDOs. Podemos citar alguns muito relevantes, como: a instituição de reavaliação periódica para gastos tributários com vigência superior a cinco anos; a previsão de uma cláusula de vigência de cinco anos; a necessidade de avaliação do Ministério da Economia; o estabelecimento dos demonstrativos de gastos que devem acompanhar as LDOs; entre outras. No entanto, constatou-se também uma carência na constância desses mecanismos, uma vez que eles podem ser instituídos e/ou extintos de um ano para o outro, como foi o caso do art. 116, § 1º, da LDO de 2019 que restringe a concessão de novos gastos em situação de não atendimento às exigências, por exemplo.

Entre avanços e efetividades das normativas, é patente a necessidade de aprimoramento dos mecanismos de controle e transparência dos gastos tributários em todas as suas etapas, desde a criação até a gestão. Pellegrini (2018) chama atenção para o fato de que sem medidas de controle e avaliação os gastos tributários incorrem na elevação da regressividade do sistema tributário, beneficiando a parcela da população com renda mais alta; no possível aumento da ineficiência na alocação dos recursos públicos; na elevação da complexidade da estrutura tributária; na perda total de receita; e no impacto do equilíbrio das contas públicas.

5 GESTÃO E GOVERNANÇA

A previsão legal que embasa a governança e a gestão orçamentária é baseada no art. 14 da LRF, conforme previamente apresentado. No entanto, na prática, o art. 14 tem sido inócuo sobre o controle dos gastos tributários no sentido de qualificar o processo de estabelecimento de gastos tributários e de permitir a coordenação e o controle pelos órgãos do Executivo e do Legislativo. Entre as falhas de *enforcement* (cumprimento legal), é ausente uma interpretação pacificada sobre o art. 14 no que se refere a um prazo máximo de vigência para os benefícios, como ocorreu na LDO de 2019. É preciso um normativo complementar que restrinja a atuação dos atores. Há sugestões de aplicação de um prazo máximo de um ano fiscal mais dois anos subsequentes, como regra geral da LRF. Outras sugestões recomendam o estabelecimento de um teto que limitaria o total anual de gastos tributários vigentes.

Outra falha de *enforcement* do art. 14 se refere à generalidade da justificativa para proposição de um gasto tributário. Os gastos tributários são propostos com estimativa de impacto fiscal para o ano corrente mais dois subsequentes ou medidas compensatórias de receita. De fato, na prática, observa-se que a maior parte (dois terços) dos gastos tributários se ampara no art. 14, inciso I, e que o restante não apresenta nenhum fundamento do art. 14 da LRF. O uso do inciso I do art. 14 da LRF evita o debate fiscal realista sobre a proposta de gasto tributário, pois as

estimativas de impacto são especulações que acabam sendo manipuladas com cenários fiscais futuros que facilmente absorvem o gasto tributário. A falha na baixa qualidade da proposta impacta um efeito cascata na má gestão e governança do instrumento.

Portanto, a LRF é insuficiente para o controle dos gastos tributários e não limita seu prazo de vigência, sua quantidade para uma boa saúde fiscal e flexível gestão fiscal e não exige avaliação de impacto *ex ante* e *ex post*. Nesse contexto, as tentativas de controle têm advindo nos anos recentes da Emenda Constitucional (EC) nº 95 e da LDO.

A EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016, estabeleceu o Novo Regime Fiscal (NRF) no âmbito do orçamento fiscal e da seguridade social da União, o qual vigorará por vinte exercícios financeiros. Em relação aos gastos tributários, o NRF vetou as instituições de novos benefícios que ultrapassem o teto do gasto no § 2º, do art. 109.

No caso de descumprimento de limite individualizado, aplicam-se, até o final do exercício de retorno das despesas aos respectivos limites, ao Poder Executivo ou a órgão elencado nos incisos II a V do *caput* do art. 107 deste ato das disposições constitucionais transitórias que o descumpriu, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações:

[...]

§ 2º - Adicionalmente ao disposto no *caput*, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do *caput* do art. 107 deste ato das disposições constitucionais transitórias, ficam vedadas:

- I - a criação ou expansão de programas e linhas de financiamento, bem como a remissão, renegociação ou refinanciamento de dívidas que impliquem ampliação das despesas com subsídios e subvenções; e
- II - a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária (Brasil, 2016b).

A EC novamente reforçou o controle sobre a despesa com base no gasto passado em detrimento da receita. Perdeu-se a oportunidade de melhorar os mecanismos de gestão e governança do recurso extraorçamentário que podem ter materialidade maior do que o controle de teto sobre a despesa discricionária em vários setores de políticas públicas.

Em relação ao prazo de vigência dos gastos tributários temos a LDO. Ao analisar o art. 116 da LDO de 2019 observa-se o trecho destacado a seguir.

Seção II:

Das alterações na legislação tributária e das demais receitas.

Art. 116 - Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 1º - Ficam vedadas a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.

§ 2º - Os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que vinculem receitas deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.

§ 3º - A criação ou a alteração de tributos de natureza vinculada será acompanhada de demonstração, devidamente justificada, de sua necessidade para oferecimento dos serviços públicos ao contribuinte ou para exercício de poder de polícia sobre a atividade do sujeito passivo (Brasil, 2018).

Embora as tentativas de controle sobre a qualidade da proposta e também de prazo, a LDO não é uma lei perene nem tem tido o efeito de controle sobre os gastos tributários necessários para reverter sua tendência expansiva. Considerando que 84% dos gastos tributários têm prazo indeterminado, o impacto material da LDO sobre esse passivo é nulo. Para esses casos, é necessário um amplo processo judicial para revisão do passivo tributário.

Os estudos recentes sobre a gestão e a governança extraorçamentárias têm apontado sistematicamente para um contexto com ausência de mecanismos de gestão e governança. São indicadas falhas pela auditoria em vários acórdãos do TCU e em uma perspectiva mais sistêmica por Paulo Calmon (2004).

Segundo Calmon (2004), o uso de subsídios é marcado por quatro aspectos relacionados: multiplicidade de instrumentos e alvos; descentralização de autoridade e fraca coordenação; falta de transparência e *accountability*; e sensibilidade política. A utilização de inúmeros subsídios, incluindo financeiros, creditícios e gastos tributários de forma contraditória e descoordenada, reduz o potencial de resultado econômico e social desses instrumentos. A falta de coordenação entre os órgãos federais é mais grave no nível federativo, no qual o uso de subsídios e gastos tributários por estados e municípios é indiscriminadamente aplicado. Na análise de contas dos governos estaduais é frequente o apontamento de ilegalidades e abusos na concessão dos gastos tributários. Não há mecanismo de governança que limite o uso político e paroquial desses instrumentos nos níveis federal, estadual e municipal. O *enforcement* legal por meio de auditoria externa e até Ministério Público também tem sido inócuo, seja pelas limitações dos dispositivos da LRF, seja pela

dificuldade de responsabilização desses atores políticos e dos beneficiários dos gastos tributários.

De forma objetiva, no quadro 1 encontram-se as falhas críticas apontadas pelo TCU nos últimos dez anos.

QUADRO 1
Resumo de achados de auditoria sobre gastos tributários do TCU (2010-2020)

Categoria dos autores	Categoria TCU	Conclusão	Número do acórdão
Controle e transparência	Interoperabilidade de dados	Executivo encaminhar ao TCU plano de ação para interoperabilidade de dados sobre dados de responsabilidade do governo federal	2.758/2018
Gestão	Metodologia	RFB divulgar cadernos metodológicos com forma de cálculo, pressupostos para enquadramento da desoneração	1.205/2014
Gestão	Metodologia	RFB publicar em linguagem acessível a metodologia de cálculo do DGT incluindo parâmetros aplicados	2.756/2018
Governança	Sistematização de procedimentos	RFB sistematizar procedimentos a serem adotados na avaliação de propostas de gastos tributários e definição de competências de todos os órgãos envolvidos no processo	747/2010
Gestão	Sistematização de procedimentos	RFB criar mecanismos de monitoramento e avaliação de benefícios, incluindo o cronograma e periodicidade das avaliações	1.205/2014
Governança	Sistematização de procedimentos	RFB orientar os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de políticas financiadas por gastos tributários quanto à elaboração de metodologia de avaliação de eficiência, eficácia e efetividade dessas políticas	1.205/2014
Gestão	Sistematização de procedimentos	Ministério da Fazenda elaborar relatório de subsídios da União indicando subsídios financeiros, creditícios e gastos tributários, sua análise detalhada e proposição de modelo de governança para a políticas financiadas pelo ministério	2.756/2018
Gestão	Instituição dos benefícios de gastos tributários	Não há norma comum orientadora para a instituição desses benefícios. Os benefícios que existem são definidos por normas sem definição clara de metas, indicadores, objetivos relativos ao benefício fiscal	1.205/2014
Controle e transparência	Mecanismos de monitoramento	Não há contabilização no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) desses recursos	1.205/2014
Controle e transparência	Mecanismos de monitoramento	Alguns ministérios setoriais não possuem sistemas informatizados para acompanhamento dos benefícios	1.205/2014
Gestão	Mecanismos de monitoramento	Poucos ministérios possuem mapas de processos relativos ao uso de benefícios tributários	1.205/2014
Gestão	Mecanismos de monitoramento	Ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas baseadas em renúncias por parte do órgão gestor que inclua atividades desenvolvidas, mecanismos de controle e avaliação	1.205/2014

Elaboração dos autores.

Essas falhas demonstram o impacto do gasto tributário na gestão fiscal, diminuindo as possibilidades de coordenação, comando ou implementação de um efetivo sistema de gestão e governança do orçamento nacional. Vale destacar que para mitigar alguns desses impactos algumas mudanças institucionais foram observadas recentemente.

O Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP) foi instituído em 2019, em caráter consultivo, com o objetivo de oferecer informações sobre políticas públicas financiadas por gasto direto, subsídios ou gastos tributários e recomendações de alterações nas políticas (Decreto nº 9.834, de 2019). O comitê aprova regularmente as políticas que serão avaliadas a cada ano com base em critérios de criticidade, materialidade e relevância.

O CMAP está sob coordenação do Ministério da Economia e possui dois grupos técnicos permanentes: o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos (CMAG), que analisa os programas executados no âmbito do PPA 2020-2023; e o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios (CMAS).

A Lei nº 13.971, de 2019, determina que a CMAP avalie e monitore os programas do PPA segundo critérios de criticidade, materialidade e relevância. A listagem de programas de gastos diretos selecionados para 2020 somam R\$ 667,6 bilhões no Ploa de 2020 e a seleção de políticas financiadas por subsídios ou gastos tributários somou R\$ 148,4 bilhões em projeção no Ploa de 2020.

A criação do CMAP e dos comitês se deu, especialmente, em resposta aos acordões nºs 1.205, de 2014, e 1.112, de 2020, do TCU, entre outros citados no quadro 1.

Entretanto, há que se observar que as recomendações de análise já realizadas pelo CMAP em relação aos gastos tributários têm um alcance limitado. Até o momento, não se observam mudanças de gestão ou legislação a partir das recomendações de revisão. Portanto, não há poder de comando e ainda não há resultados concretos de coordenação advindos do CMAP. Nesse sentido, o seu principal valor agregado tem sido em termos de promover transparência e *accountability* e fomentar uma cultura organizacional de maior e melhor coordenação e comando.

Sobre possibilidades de mudanças concretas para maior coordenação e controle, há a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 186, de 2019, que se encontra no Senado Federal.

Art. 167:

III - a autorização orçamentária ou a realização, no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social, de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as aprovadas pelo Poder Legislativo, com finalidade precisa e por maioria absoluta, em turno único, na forma do regimento comum;

XII - a criação, ampliação ou renovação de benefício ou incentivo de natureza tributária pela União, se o montante anual correspondente aos benefícios ou incentivos de natureza tributária superar 2 p.p. (dois pontos percentuais) do produto interno bruto no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

§ 6º Incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados, no máximo, a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes: I - análise da efetividade, proporcionalidade e focalização; II - combate às desigualdades regionais; e III - publicidade do resultado das análises (Brasil, 2019b).

Outras medidas legislativas ou judiciais ainda não apresentaram solução de gestão e governança para o antigo problema dos gastos tributários. E mesmo que se busquem soluções de prazo de vigência e teto de gastos para os futuros benefícios, ainda permanece um problema em relação ao passivo de gastos já estabelecidos e que são materialmente impactantes na gestão fiscal.

Observa-se que as mudanças institucionais recentes promovem poucos avanços em relação ao problema da coordenação e do comando sobre os gastos tributários.

6 DISCUSSÃO SOBRE AS FALHAS IDENTIFICADAS

Conforme apresentado, a capacidade de gestão foi analisada em termos de existência das responsabilidades dos órgãos competentes pelas políticas públicas financiadas por subsídios e gastos tributários; pela prática de mensuração de impacto orçamentário e financeiro; pela aplicação de critérios de elegibilidade dos beneficiários; pela prática de avaliação *ex ante*, *ex post* de avaliação e avaliação de eficácia, eficiência e efetividade; pelas práticas de transparência e publicização das estimativas de impacto, monitoramento e avaliação periódicas; e pela existência de responsabilidades dos órgãos centrais de governo. Essas questões remetem à capacidade de coordenação horizontal e vertical do governo federal.

Resgatando os achados de auditoria da seção anterior, a criação do CMAP e a EC do NRF, consideramos que ainda não foi estabelecida uma norma que regule a instituição dos benefícios, com a devida previsão e divisão de responsabilidades entre os órgãos centrais e setoriais. Não há mecanismos de gestão de dados e sistemas que permitam aos órgãos setoriais e centrais monitorar ou avaliar os benefícios. Se há exemplos de sucesso, são casuísticos e não estruturais da administração pública federal.

O CMAP promove análises individuais de benefícios, mas ainda não debateu reformas sistêmicas e transversais que possam, de forma concreta, permitir aos órgãos o monitoramento e a avaliação dos benefícios. Nesse sentido, o CMAP é relevante por oferecer uma análise *ex post* das políticas públicas financiadas por

subsídios e gastos tributários, mas é insuficiente para resolver os problemas de gestão e governança que se constatarem.

Falta coordenação horizontal no governo federal, e as novas instituições criadas para o financiamento extraorçamentário não permitiram avanços para capacidade de coordenação e comando. Há que se considerar as dificuldades dos órgãos centrais e setoriais que possuem competências um tanto específicas no sistema orçamentário. Em relação aos recursos extraorçamentários, falta legislação que distribua com mais clareza as responsabilidades e esclareça os parâmetros da relação entre os órgãos federais.

Em Matos (2018) é indicado que as etapas de receita e despesa na gestão fiscal recaem sobre diferentes órgãos, quando se analisa o orçamento como um sistema de gestão. O sistema de gestão de receita é centralizado, enquanto a execução orçamentária é descentralizada. Não há relação de coordenação entre gestores dessas etapas, tampouco troca de dados e informações no nível necessário para coordenação. Em termos concretos, os órgãos setoriais não têm responsabilidade de atuar sobre o financiamento extraorçamentário das políticas que gerem, sendo a competência de gestão da receita exclusiva de órgãos centrais. Uma mudança necessária seria o envolvimento dos executores de políticas públicas, ou seja, os gastadores executores do orçamento, na avaliação dos gastos tributários.

As flutuações sobre as bases de tributação e o esforço governamental de tributar são mecanismos externos à atividade cotidiana de realizar despesas. A preocupação disseminada está concentrada na despesa de curto prazo, e o aspecto de sustentabilidade, no que toca em especial à arrecadação, é relegado como problema dos órgãos centrais (Matos, 2018, p. 231).

Em relação aos órgãos centrais do sistema orçamentário, há uma dominância do atendimento das questões de curto prazo em relação à gestão fiscal de médio e longo prazos. O foco é na estimativa anual da receita (frequentemente superestimada) e na alocação da despesa anual, segundo a periodicidade preestabelecida e regular. Os instrumentos orçamentários plurianuais têm tido relativamente sua importância reduzida. Assim, é um grande contraste a possibilidade de recursos extraorçamentários como benefícios que podem perdurar indeterminadamente, fora da estrita visão de curto prazo.

Pela ótica do executor do orçamento nos órgãos setoriais – o gastador, na concepção teórica deste livro –, o gasto tributário é um instrumento alheio à sua agenda de trabalho e que tem impacto incerto na consecução da política pública. Assim, é um mecanismo ignorado pela gestão diária do gestor que vê esse mecanismo na “caixa-preta” dos órgãos centrais do orçamento.

A difícil relação do gestor público com o gasto tributário é influenciada pela própria natureza de complexa mensuração desse instrumento. A variação anual

que é analisada em relação aos gastos tributários é a estimativa de perda de receita. Na realidade, o dado é apurado para três anos prévios ao ano corrente (bases efetivas). O interstício de três anos para data corrente é apresentado em projeção. Portanto, o dado sobre o gasto tributário, se tomado em base anual e para o ano corrente, tem incertezas. Nesse sentido, o impacto da rigidez do gasto tributário e a sua apuração com interstício de três anos são fatores que impedem a efetiva gestão fiscal e a elaboração mais precisa do orçamento, pois não há como avaliar com rapidez e acurácia as decisões sobre o financiamento de políticas públicas quando os valores da magnitude dos gastos tributários são incertos.

Pela perspectiva do beneficiário de um gasto tributário, há vantagens relativas frente a uma destinação orçamentária, pois fica assegurado de forma não contingenciável e perene um benefício fiscal. Tampouco há necessidade de disputas alocativas anuais ou de transparência e controle público. Portanto, é pertinente questionar qual seria a real chance de mudança e controle de coordenação e comando sobre o gasto tributário, considerando o alto valor político que ele tem para os atores e as coalizões beneficiados.

Há um fator conceitual no gasto tributário que, por origem, torna mais complexa sua gestão. A assimetria entre as despesas orçamentárias e o gasto tributário impede que a coordenação e o comando sobre o gasto tributário estejam ao alcance do gestor público. Na despesa, há um complexo processo e muitas instituições para definição alocativa. Os instrumentos de despesa do orçamento são resultados de um processo ativo de definição, enquanto o gasto tributário é um resultado passivo atrelado às atividades econômicas que são alheias à decisão fiscal corrente. Essa independência relativa do gasto tributário deixa o Estado em maior incerteza, menos controle e menor conhecimento, mesmo com o aprimoramento dos recursos de tecnologias da informação e informatização ao longo dos anos.

Portanto, o custo político para implementar medidas de governança é muito alto. Igualmente, dada a natureza do instrumento de gasto tributário, os custos de coordenação são muito maiores do que de orçamento direto, por exemplo. A lógica fundante de comando e controle que rege a despesa orçamentária não funcionaria para a gestão e governança do gasto tributário, pois a natureza da relação entre o fato gerador e a obtenção do recurso é distante e de pouco controle estatal.

Esses aspectos indicam que há uma relação entre órgãos setoriais e centrais que possui falhas de governança por falta de previsão legal e de sistemas de dados integrados. Igualmente, a governança e a capacidade de comando entre os Poderes precisam ser aprimoradas.

Em relação ao Executivo e Legislativo, as falhas de agência também se verificam. Os atos de concessão de gastos tributários são atos legais e, portanto, cabe ao

Legislativo a formulação e aprovação do ato. Não há parâmetros de informações sobre beneficiários, prazos, objetivos, metas e indicadores que os atos legais precisam cumprir por falta de legislação. Isso impede a gestão posterior pelo Executivo.

É interessante notar que mesmo no âmbito do Legislativo, a atuação histórica do controle externo conforme mostrado no quadro 1 não refletiu na mudança de padrões de votação dos gastos tributários pelos legisladores, tampouco na melhor instrução processual técnica pelas assessorias legislativas. A atuação e o relacionamento entre os órgãos técnicos do Legislativo, considerando o TCU e as assessorias orçamentárias da Câmara e do Senado, não têm propiciado mecanismos de melhor julgamento técnico (fiscal e orçamentário), nem de melhor governança para definição dos gastos tributários.

Não há evidências de que a atuação do Judiciário e do Ministério Público ofereça possibilidades de contenção do uso do gasto tributário, principalmente porque falta regulação para o uso desse instrumento.

Há que se realizar um levantamento sistemático de contas dos governos estaduais e federal para mensurar a qualidade da instrução processual de instituição desses benefícios, da sua eficácia, do seu monitoramento e gestão e da devida responsabilização nos casos de mau uso. Por exemplo, atualmente não há mecanismo de comando para tratar do passivo de gastos tributários existentes com vigência indeterminada. Nesse contexto, é preciso haver uma mudança profunda e sistemática nas bases fundantes da gestão fiscal. O instrumento do gasto tributário representa uma falha crônica que demanda atenção sinérgica de todos os Poderes.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em uma análise sistêmica, observamos que os gastos tributários são um instrumento econômico de financiamento de políticas públicas com tendência de uso crescente pelo governo federal, no período de 2010 a 2020. Além disso, tem sido alvo de análises técnicas e acadêmicas e do controle pelo TCU.

Concluimos que os gastos tributários têm impacto socioeconômico desconhecido e eficiência não mensurada que, por sua natureza somada às características do sistema nacional de gestão orçamentária, não permitem coordenação e comando em níveis ótimos pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário ou pelo Ministério Público. Nesse sentido, têm se perpetuado com base em falhas crônicas da gestão pública e interesses políticos específicos que precisam ser mais bem mapeados em futuros estudos. Recentemente, novas instituições de implementação, coordenação e governança têm sido implementadas pelo Executivo, porém em ritmo e magnitude muito menores do que o tamanho e a materialidade do problema.

Algumas alternativas institucionais levantadas neste capítulo para a melhoria do sistema fiscal seriam: instituir um teto de gastos tributários; pacificar uma interpretação da LRF de que todos os gastos tributários tivessem vigência máxima de três anos, renováveis perante avaliação; instituir a avaliação *ex ante* e *ex post* regular de gastos tributários; revisar os que já existem e limitar sua vigência; relativizar o sigilo fiscal para facilitar a avaliação e o controle; e formular uma lei geral sobre os gastos tributários. Essas opções implicam mudanças institucionais de médio e longo prazos e envolvem órgãos de diferentes Poderes.

Não obstante essas alternativas, a curto prazo, é significativa a materialidade do gasto tributário tão quanto sua falta de coordenação e de governança. A manutenção desse instrumento de financiamento impede uma gestão fiscal adequada e o uso democrático do recurso público.

Por fim, é importante refletir sobre a capacidade real do poder público em gerir os gastos tributários mesmo em cenários futuros otimistas em que todas as mudanças institucionais anteriormente aventadas sejam implementadas. O gasto tributário é um instrumento desafiador para a administração mesmo em países com alta capacidade de gestão e governança instaladas.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O. G. Controle e transparência sobre os gastos tributários em municípios brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, maio/ago. 2020.

BARRAL, W.; BARRETO, A. S. Desoneração tributária e o regime de *drawback*. **Revista Brasileira de Comércio Exterior**, Rio de Janeiro, v. 102, p. 50-58, 2010.

BRASIL. Constituição de 1988, de 5 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 1, 5 out. 1988.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 maio 2000.

_____. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 ago. 2011.

_____. Lei nº 13.408, de 26 de dezembro de 2016. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 dez. 2016a.

_____. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o ato das disposições constitucionais transitórias para instituir o Novo Regime Fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2016b.

_____. Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 ago. 2018.

_____. Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 2019a.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 186, de 2019**. Altera o texto permanente da Constituição e o ato das disposições constitucionais transitórias, dispondo sobre medidas permanentes e emergenciais de controle do crescimento das despesas obrigatórias e de reequilíbrio fiscal no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social da União, e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019b.

CALMON, P. **Evaluation of subsidies in Brazil: an overview**. Washington: WB, 2004.

CICONELLO, A.; RENZIO, P. de. Tax expenditures and inequality in Latin America: news from a collaborative civil society partnership. **International Budget Partnership**, 2018.

CRAIG, J.; ALLAN, W. Fiscal transparency, tax expenditures, and budget processes: an international perspective. *In*: SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL, 14., 2002, Santiago. **Proceedings...** Santiago: Cepal, 2002.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

IMF – INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Manual on fiscal transparency**. Washington: IMF, 2007.

MATOS, M. R. **Governança orçamentária no Brasil: uma abordagem alternativa**. 2018. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax expenditures: recent experiences**. Paris: OECD, 1996.

_____. **OECD best practices for budget transparency**. Paris: OECD, 2002.

_____. **Tax expenditures in OECD countries**. Paris: OECD, 2010.

PAES, N. L. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, v. 24, n. 3, p. 541-554, 2014.

PELLEGRINI, J. A. **Gastos tributários**: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas; Conleg, 2014. (Texto para Discussão, n. 159).

_____. **Gastos (benefícios) tributários**. Brasília: IFI, 8 jun. 2018. (Nota Técnica, n. 17).

PIOLA, S. F. *et al.* Gasto tributário e conflito distributivo na saúde. *In*: CASTRO, J. A. de; SANTOS, C. H. M.; RIBEIRO, J. A. C. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

PUREZA, M. E. M. Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários. **Cadernos Aslegis**, v. 8, n. 29, p. 41-74, 2006.

RENZIO, P. de. **Counted but not accountable**: tax expenditure transparency in Latin America. Washington: IBP, 2019. p. 1-20.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gastos governamentais indiretos, de natureza tributária**. Brasília: RFB, 2003. (Estudos Tributários, n. 12).

_____. **Gastos tributários**: aspectos metodológicos. Brasília: RFB, 2020.

SILVERWOOD-COPE, K. O.; LING, M. T. O financiamento da política nacional sobre mudança do clima sob a perspectiva do modelo de fluxos múltiplos. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CIÊNCIA POLÍTICA, 12., 2020, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: ABCP, 2020.

SURREY, S. Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. **Harvard Law Review**, v. 83, n. 4, 1970.

_____. **Pathways to tax reform**: the concept of tax expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

VILLELA, L.; LEMGRUBER, A.; JORRATT, M. Gastos tributarios: la reforma pendiente. **Trimestre Fiscal**, n. 92, 2010.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. Washington: Banco Mundial, 2017.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos gastos tributários indiretos de natureza tributária**: bases efetivas – ano calendário 2012 (série 2010 a 2014). Brasília: RFB, 2015.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários indiretos de natureza tributária**: bases efetivas – ano calendário 2013 (série 2011 a 2016). Brasília: RFB, 2016.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários indiretos de natureza tributária**: bases efetivas – ano calendário 2014 (série 2012 a 2017). Brasília: RFB, 2017.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários indiretos de natureza tributária**: bases efetivas – ano calendário 2015 (série 2013 a 2018). Brasília: RFB, 2018.

_____. **Gasto tributário**: conceito e critérios de classificação. Brasília: RFB, 2019.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão TCU nº 1.205/2014**: auditoria operacional. Brasília: TCU, 2014.

_____. **Relatório sobre renúncia fiscal**. Brasília: TCU, 2014.