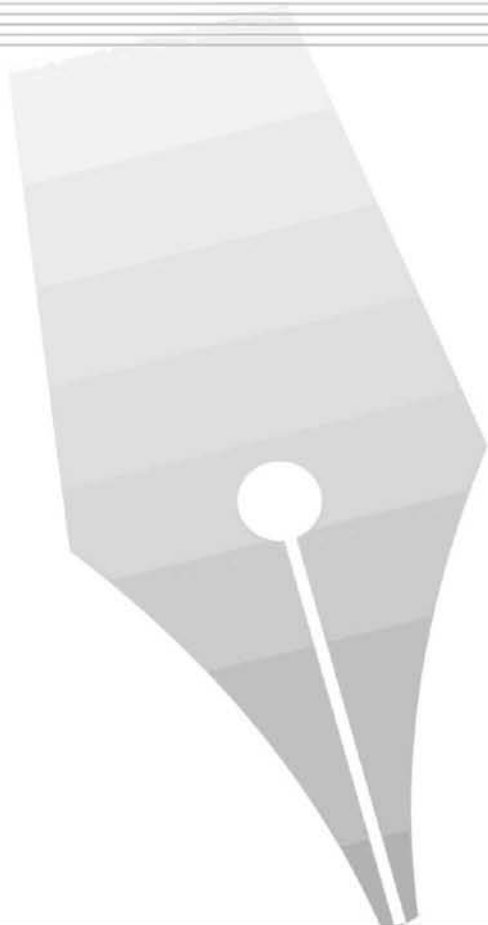


Núcleo de Estudos e Pesquisas  
da Consultoria Legislativa



**GASTOS TRIBUTÁRIOS: Conceitos,  
Experiência Internacional e o Caso  
do Brasil**

Josué Alfredo Pellegrini

Textos para Discussão

159

Outubro/2014

## SENADO FEDERAL

### DIRETORIA GERAL

Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho – Diretor-Geral

### SECRETARIA GERAL DA MESA

Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho – Secretário Geral

### CONSULTORIA LEGISLATIVA

Paulo Fernando Mohn e Souza – Consultor-Geral

### NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Fernando B. Meneguim – Consultor-Geral Adjunto

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

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

Como citar este texto:

PELLEGRINI, J. A. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 14 Out. 2014.

Núcleo de Estudos e Pesquisas  
da Consultoria Legislativa



Conforme o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2013, compete ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa elaborar análises e estudos técnicos, promover a publicação de textos para discussão contendo o resultado dos trabalhos, sem prejuízo de outras formas de divulgação, bem como executar e coordenar debates, seminários e eventos técnico-acadêmicos, de forma que todas essas competências, no âmbito do assessoramento legislativo, contribuam para a formulação, implementação e avaliação da legislação e das políticas públicas discutidas no Congresso Nacional.

Contato:

[conlegestudos@senado.leg.br](mailto:conlegestudos@senado.leg.br)

URL: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos)

ISSN 1983-0645

# **GASTOS TRIBUTÁRIOS: CONCEITOS, EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E O CASO DO BRASIL**

## **RESUMO**

Esse texto aborda o gasto tributário primeiramente sob a ótica conceitual e da experiência internacional, para, em seguida, analisar o caso brasileiro. Foram identificadas importantes questões relacionadas aos gastos tributários, seja na experiência internacional, seja no caso do Brasil, como dificuldades para a elaboração de estimativas apropriadas de perdas de receita, presença de incentivos à expansão, existência de riscos à gestão adequada de recursos públicos e necessidade de mecanismos apropriados de controle e avaliação. Especificamente em relação ao Brasil, a despeito de alguns avanços, foram encontradas deficiências relevantes em relação à elaboração de informações e estatísticas e aos mecanismos de controle, seja na fase de introdução de novos gastos tributários, seja durante a sua vigência. Em vista disso, o texto apresenta sugestões que podem ser úteis para aprimorar o tratamento dado ao gasto tributário no Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** gasto tributário, benefício tributário, estimativa de perda de receitas, incentivos, riscos, orçamento, avaliação, controle, finanças públicas, tributos.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	5
2	CONCEITOS.....	6
	2.1 DEFINIÇÃO DE GASTO TRIBUTÁRIO.....	6
	2.2 ESTIMATIVAS DAS PERDAS DE RECEITAS COM GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	8
	2.3 INCENTIVOS À EXPANSÃO E RISCOS TRAZIDOS PELOS GASTOS TRIBUTÁRIOS.....	9
	2.4 MECANISMOS DE APRESENTAÇÃO, CONTROLE E AVALIAÇÃO .....	12
3	A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL .....	15
	3.1 ESTIMATIVAS DAS PERDAS DE RECEITA COM GASTOS TRIBUTÁRIOS .....	16
	3.2 MECANISMOS DE APRESENTAÇÃO, CONTROLE E AVALIAÇÃO .....	19
4	O CASO DO BRASIL .....	21
	4.1 DEFINIÇÃO DE GASTO TRIBUTÁRIO .....	21
	4.2 ESTIMATIVAS DE PERDA DE RECEITAS COM GASTOS TRIBUTÁRIOS .....	26
	4.3 MECANISMOS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO .....	32
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41

# GASTOS TRIBUTÁRIOS: CONCEITOS, EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E O CASO DO BRASIL

*Josué Alfredo Pellegrini<sup>1</sup>*

## 1 INTRODUÇÃO

Este texto analisa os gastos tributários, do ponto de vista conceitual e prático, considerando-se a experiência internacional e, principalmente, o caso brasileiro. Nos últimos anos, os gastos tributários, também conhecidos como *benefícios tributários*, têm subido rapidamente no Brasil, ensejando preocupação a respeito da eficiência no uso dos recursos públicos e da sustentabilidade das contas públicas. Em outros países, tais preocupações também estão ou estiveram presentes. Há uma percepção geral de que os gastos tributários podem ser úteis para alcançar certos objetivos de interesse público, mas, também, de que precisam ser utilizados com parcimônia. A busca do equilíbrio adequado traz à baila a análise da qualidade dos mecanismos de controle e de avaliação a que os gastos tributários estão sujeitos, e da necessidade de correções desses mecanismos.

O trabalho está dividido em cinco partes, sendo a primeira esta introdução. A segunda trata de aspectos conceituais relativos aos gastos tributários, como definição, objetivos perseguidos, mensuração, riscos e mecanismos de controle e avaliação. A terceira foca a experiência internacional. A quarta analisa o Brasil, aproveitando-se dos elementos colhidos nas duas partes anteriores, e apresenta um conjunto de sugestões. A quinta, por fim, faz considerações finais.

---

<sup>1</sup> Doutor em Economia pela Universidade de São Paulo (USP) e Consultor Legislativo do Senado Federal na área de Política Econômica. Agradeço ao Marcos Mendes pela sugestão do tema e pela revisão deste texto, a quem isento dos erros porventura existentes.

## 2 CONCEITOS

### 2.1 DEFINIÇÃO DE GASTO TRIBUTÁRIO

Não existe uma definição consensual de *gasto tributário*<sup>2</sup>. São vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva. Como ponto de partida, gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: *a)* reduz o montante recolhido do tributo; *b)* beneficia apenas uma parcela dos contribuintes<sup>3</sup>; *c)* corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou *d)* visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos. Os dispositivos podem assumir várias formas como redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento.

Possivelmente, o elemento mais consensual entre os apresentados na definição acima seja o item *c*. A estrutura básica de determinado tributo contém as características essenciais esperadas desse tributo. Se um dispositivo legal aproxima a legislação do tributo das suas características essenciais, ele não gera gasto tributário, mesmo que se enquadre em todos os outros elementos.

Por exemplo, um dos principais atributos do imposto de renda é a equidade horizontal (tributar de igual modo contribuintes com a mesma capacidade contributiva) e a vertical (tributar proporcionalmente mais os contribuintes com maior capacidade contributiva). Assim, o limite de isenção e as alíquotas progressivas, embora desonerem do imposto de renda, não são gastos tributários, pois aproximam a legislação desse imposto da equidade que se espera da estrutura básica de um imposto de renda padrão. O mesmo não pode ser dito a respeito da permissão para abater os gastos com saúde e educação do rendimento tributável, pois essa medida não aproxima a legislação do imposto de renda das características essenciais esperadas desse imposto, configurando, portanto, gasto tributário.

---

<sup>2</sup> Em relação aos aspectos conceituais dos gastos tributários ver OCDE (2010, pp. 1-68), Villela, Lemgruber e Jorratt (2010, pp. 1-18) e Craig (2002).

<sup>3</sup> A presença desse elemento parece explicar o disseminado uso da expressão *benefício tributário* no Brasil, inclusive na legislação, enquanto o termo *gasto tributário* predomina na literatura internacional. Entretanto, esse segundo termo vem sendo cada vez mais utilizado internamente, particularmente após a sua adoção pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2003. Este texto utiliza as expressões como sinônimos por entender ser essa a prática mais usual por aqui, embora reconheça que existem autores que as empregam em sentidos distintos.

Existem certos dispositivos que podem ser considerados parte da estrutura básica do tributo com certa dose de consenso, como a estrutura de alíquotas, as convenções contábeis, a dedutibilidade dos pagamentos compulsórios, os dispositivos destinados a facilitar a administração tributária e aqueles relacionados com acordos internacionais. Entretanto, as diferenças entre os países a respeito do que deva ou não integrar a estrutura básica são grandes, o que dificulta bastante as comparações internacionais e mesmo a elaboração de séries históricas consistentes de gasto tributário para um mesmo país.

Quanto ao tratamento diferenciado a um determinado grupo de contribuintes, os beneficiados podem ser pessoas físicas ou jurídicas, setores ou atividades econômicas ou ainda regiões. A exigência desse elemento na definição de gastos tributários talvez se deva ao fato de que as desobrigações tributárias de caráter geral tendem a compor a estrutura básica do tributo, o que as descaracteriza como gasto tributário. Na prática, nem sempre é fácil definir com precisão o universo de contribuintes a ser considerado ou aferir se os contribuintes são atingidos de igual modo por uma determinada desoneração tributária.

Por fim, há que se discutir a presença do objetivo na definição de gasto tributário. Na condição de gasto tributário, a desoneração tributária deve perseguir certo tipo de objetivo. Trata-se de um critério finalístico. Mas qual objetivo? Existem diferentes versões, das mais específicas às mais gerais: *objetivos extra-fiscais*, *objetivos econômicos e sociais*, *objetivos programáticos* ou ainda *objetivos alcançáveis por meio dos gastos diretos*. Excetuando-se a primeira versão, o ponto em comum entre essas versões é a ideia de que o gasto tributário é um tipo de gasto realizado com o uso do sistema tributário, para alcançar objetivos que em princípio poderiam ser alcançados por meio do gasto público direto. Vale dizer, gastos tributários e gastos diretos são substituíveis entre si, devendo ser escolhida a opção que alcança o objetivo com mais eficiência.

Gastos públicos diretos e tributários diferem, pois, no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora

sejam distintos, ambos são gastos; daí a expressão *gasto tributário* ou ainda *gasto indireto, realizado por meio do sistema tributário*.

É preciso cuidado, entretanto, ao utilizar critérios finalísticos para identificar os gastos tributários dentre as desonerações tributárias em geral. Não é simples verificar se determinada desoneração é substituível ou não pelo gasto direto. Há o risco de se criar um grupo de desonerações sem classificação, por não serem substituíveis por gastos diretos, nem aproximarem a legislação do tributo à sua estrutura básica. Isso tem implicações importantes em termos de perda de controle sobre parcela relevante das desonerações, além da perda de informações que possam subsidiar políticas destinadas a aumentar a eficiência na alocação de recursos públicos ou reformar o sistema tributário ou ainda ajustar as contas públicas que estejam desequilibradas.

## **2.2 ESTIMATIVAS DAS PERDAS DE RECEITAS COM GASTOS TRIBUTÁRIOS**

A estimativa da perda de receita decorrente de cada gasto tributário é possivelmente a informação mais importante e básica para o acompanhamento desses gastos. Trata-se de tarefa bastante complexa. Em primeiro lugar, é preciso identificar os dispositivos da legislação tributária que potencialmente impliquem em renúncia de receita. Tais dispositivos estão dispersos no sistema tributário e podem chegar a centenas.

Em seguida, é preciso separar os gastos tributários das demais desonerações tributárias, a partir da definição utilizada. Uma dificuldade importante aqui é identificar a estrutura básica de cada tributo. A estrutura escolhida pode ser conceitual ou legal ou ainda uma mistura das duas. A primeira opção tende a gerar uma estrutura mais enxuta do que a segunda, o que resulta em aumento no número de gastos tributários identificados. Em um ou outro caminho, costuma compor a estrutura, a base tributária e a alíquota incidente sobre a base. A estrutura do imposto de renda comporta mais de uma alíquota, dada a sua natureza progressiva. Já no IVA, pode haver uma alíquota de aplicação geral, o que caracteriza o gasto tributário quando se aplica alíquota inferior à alíquota geral.

Identificados os gastos tributários, a etapa seguinte é a estimativa da perda de receita associada a cada um deles. Existem três métodos possíveis. O método da perda inicial de receita é o mais empregado por conta da sua simplicidade. Consiste apenas em calcular a perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, tudo o



mais constante, notadamente o comportamento do contribuinte. Assim, se o gasto tributário se refere ao IVA e consiste em aplicar uma alíquota inferior à alíquota da estrutura básica do imposto, a perda de receita corresponde à diferença entre a incidência da alíquota normal e a incidência da alíquota inferior, aplicadas sobre a mesma base.

Já o método da perda final de receita é mais complexo, pois calcula a perda de receita levando-se em conta os efeitos em cadeia advindos da introdução do gasto tributário. Na situação acima, esse método leva em conta o eventual aumento da base tributária decorrente da mudança de comportamento do contribuinte como resposta à introdução da desoneração. Esse aumento da base corresponderia a maior demanda pelo produto como resposta do contribuinte à redução de preço causada pela incidência de uma alíquota reduzida. No caso em tela, a perda final de receita seria menor que a perda inicial.

O método da perda inicial de receita é teoricamente bem mais frágil que o método da perda final, ao não levar em conta os efeitos em cadeia da existência do gasto tributário. A distorção é ampliada quando as estimativas relativas a cada gasto tributário são somadas para se chegar ao total da perda de receita. Essa informação é importante para avaliar a evolução desse total ao longo do tempo ou comparar os vários países.

Na prática, entretanto, o uso do método da perda inicial é bem mais utilizado, em vista da sua simplicidade. Já a aplicação do método da perda final de receita é bem mais complexa, pois requer um amplo conjunto de informações e hipóteses sobre o comportamento dos contribuintes e do próprio governo e sobre a interação entre os múltiplos gastos tributários existentes.

### **2.3 INCENTIVOS À EXPANSÃO E RISCOS TRAZIDOS PELOS GASTOS TRIBUTÁRIOS**

Existe certa percepção de que o uso do gasto tributário vai além do que seria desejável, embora sejam raros os países que tenham séries históricas consistentes para balizar essa afirmação. A razão para tal fato parece ser a facilidade de introdução de novos gastos tributários no sistema tributário ou de ampliação dos gastos já existentes. Se os gastos, uma vez no sistema, vigoram por prazo indeterminado, o total de gastos se expande continuamente.

Em relação à facilidade de criação de novos gastos tributários e ampliação dos já existentes, é possível aventar algumas hipóteses explicativas. Durante o processo legislativo, as propostas de novos gastos tributários são analisadas isoladamente e sem conexão com o orçamento, desestimulando considerações de custos e comparações com gastos diretos concorrentes. Sem tais considerações, torna-se difícil recusar propostas que não raro são tão meritórias quanto benefícios já existentes no sistema tributário.

Frequentemente, o novo gasto tributário não requer a criação de estrutura própria, pois aproveita a estrutura já existente da administração tributária. A elaboração do arranjo do gasto também não envolve dificuldades, bastando reproduzir o modelo utilizado pelos gastos em vigor, associados ao mesmo tributo. No caso de ampliação de gasto já existente, tudo fica ainda mais simples.

As facilidades existentes estimulam a demanda de gastos tributários por parte dos grupos de interesse, especialmente se os gastos diretos estão mais sujeitos a controles do que os gastos tributários, o que não é difícil de ocorrer, especialmente em situações de aperto fiscal. Quando o bom desempenho da economia gera aumentos imprevistos de receita, aumenta a pressão para repor a carga tributária em seu nível original. Nessa situação, o interesse concentrado de potenciais beneficiados com gastos tributários costuma prevalecer sobre os interesses difusos do conjunto dos contribuintes que poderiam ser agraciados com a redução geral das taxas de tributação.

Além das facilidades para a criação e ampliação dos gastos tributários já existentes, as condições também parecem ser favoráveis à perpetuação dos gastos tributários vigentes. Normalmente, as informações sobre esses gastos são restritas e os controles tênues. Em especial, os benefícios concedidos não estão sujeitos a prazo de validade, revalidação ou avaliação periódica. Esses dois últimos mecanismos oferecem a oportunidade de revisar o gasto tributário e, eventualmente, revogá-lo quando não apresenta bons resultados. Os gastos tributários também não se submetem à tramitação anual do orçamento, ocasião favorável ao acesso a informações e à realização de avaliações, ainda que a ocasião seja muitas vezes pouco aproveitada para rever os gastos diretos.

Em vista de uma possível propensão à expansão dos gastos tributários além do razoável, cabe apontar alguns possíveis riscos associados a essa expansão. Os gastos tributários podem elevar a regressividade do sistema tributário, especialmente quando

associados ao imposto de renda, pois, nesse caso, beneficiam a parcela minoritária da população com renda mais alta, justamente aquela que paga o imposto.

Outra desvantagem é o possível aumento da ineficiência na alocação dos recursos públicos. Aqui, novamente, pesa a falta de mecanismos adequados de controle e avaliação. Sem o desafio criado por esses mecanismos, as ineficiências não são corrigidas pela correção de rumo ou revogação. Vale observar que a verificação dos resultados alcançados com o uso desses gastos já é naturalmente complexa, pois muitas vezes buscam induzir os indivíduos ou as empresas a tomarem certas decisões que ocorrem inteiramente na órbita privada.

Tomados em conjunto, a difusão indiscriminada de gastos tributários pode também elevar a complexidade da estrutura tributária com o consequente aumento do custo do cumprimento das obrigações tributárias e o maior risco à evasão e à elisão fiscal. A complexidade dificulta ainda a verificação da funcionalidade de todo o sistema, e, também, a avaliação dos resultados de cada gasto tributário individualmente considerado, dada as interconexões entre os gastos. Vale observar que todos esses efeitos negativos são diretamente proporcionais ao número de gastos tributários, ainda que seja baixa a perda de receitas advinda de cada um deles.

Ademais, quanto maior a perda total de receita gerada pelos gastos tributários, maior a tributação requerida dos grupos não favorecidos para o financiamento adequado das atividades estatais. A rigor, a análise da conveniência de um novo gasto tributário ou do conjunto dos gastos existentes que, por definição, dirigem-se à parcela dos contribuintes, precisaria levar em conta também a opção pela redução da tributação incidente sobre o conjunto dos contribuintes. A comparação é especialmente importante quando a carga tributária é elevada e tende a causar distorções mais expressivas.

Por fim, sem o devido controle, o total dos gastos tributários pode ameaçar o equilíbrio das contas públicas, do mesmo modo que a expansão desordenada do gasto direto. Vale observar que se já é difícil estimar as perdas de receita geradas pelos gastos tributários existentes, mais difícil ainda é prever as perdas futuras ou mesmo do ano em curso, o que traz importantes desafios para o alcance de metas fiscais.

## **2.4 MECANISMOS DE APRESENTAÇÃO, CONTROLE E AVALIAÇÃO**

Tendo em vista a propensão à expansão e os riscos presentes, os gastos tributários requerem controle cuidadoso da sociedade e dos poderes executivo e legislativo. Os objetivos perseguidos são de fato de interesse público ou servem ao interesse de grupos organizados? Os gastos tributários são o melhor instrumento para perseguir os objetivos em relação a outros instrumentos como o gasto direto e a regulação? O conjunto dos gastos tributários está ameaçando a sustentabilidade das contas públicas ou está sobrecarregando a parcela da população não beneficiada com uma carga tributária muito elevada? Essas perguntas devem ser respondidas não apenas no estágio de introdução, mas também periodicamente, ao longo da vigência do gasto tributário.

O mínimo necessário para que os gastos tributários estejam sujeitos a algum controle é a divulgação regular de informações de qualidade com as estimativas de perda de receita de cada um deles, acompanhadas de informações complementares, como memória de cálculo e critérios utilizados na discriminação dos gastos tributários em relação às demais desonerações tributárias. A apresentação de estimativas para as outras desonerações é desejável para que os analistas possam redefinir o grupo dos gastos tributários com base em outros critérios.

O local e o modo de apresentação das estimativas também são importantes. A natureza similar a gasto e a importância para o equilíbrio fiscal recomendam que as estimativas sejam apresentadas no orçamento. Não apenas em anexo, mas integradas ao orçamento, se possível com a mesma padronização e localização dos gastos diretos, facilitando a comparação entre os dois tipos de gastos.

O acesso a informações agregadas sobre os gastos tributários também é de fundamental importância para a execução da política fiscal. O histórico consistente da perda total de receita, seja em relação ao PIB, seja em relação à arrecadação, permite constatar possível expansão desordenada e antever ameaça ao controle das contas públicas. Permite ainda avaliar o grau de sacrifício a que se submete a parcela da sociedade não beneficiada. Vale observar que os primeiros estudos relativos aos gastos tributários foram realizados ao final da década de sessenta, nos EUA, com o objetivo de incluir esses gastos no orçamento e nas discussões que buscavam soluções para o desequilíbrio das contas públicas.

Além da apresentação das informações, outra questão fundamental para o controle dos gastos tributários é a previsão de mecanismos que possibilitem a revisão periódica, ocasião em que se verifica se os objetivos estabelecidos estão sendo alcançados. Entre os mecanismos estão prazos de vigência, revalidação e avaliação periódica. Conforme visto, a falta desses mecanismos estimula a expansão desordenada dos gastos tributários, além de reduzir a eficiência na alocação de recursos públicos.

A exigência de avaliação ou de prazo de vigência e revalidação pode estar prevista em uma regra geral ou em cada dispositivo legal que crie gasto tributário, se não for possível estabelecer um procedimento padrão. Em qualquer caso, o objetivo perseguido por cada gasto, a tradução do objetivo em indicador e as metas devem estar explícitos para que a avaliação possa ser feita. A divulgação dos resultados também precisa ser disciplinada, de modo a servir efetivamente de subsidio para análises e tomadas de decisões, inclusive durante a tramitação do orçamento.

Outra questão relativa à gestão do gasto tributário é a da distribuição das atribuições entre órgãos e poderes. Dentro do poder executivo, há que definir a divisão de papéis entre o órgão tributário e o órgão setorial afeito ao gasto tributário. O peso relativo de cada órgão deve variar de gasto para gasto, mas em qualquer caso é necessária a designação de órgão responsável pela gestão, controle e avaliação. É preciso levar em conta também que a autoridade tributária é especializada em arrecadação de receitas e não na administração de políticas públicas.

Já o papel do poder legislativo, tribunal de contas inclusive, e das instituições de pesquisas também pode ser importante talvez com avaliações mais esporádicas e aprofundadas.

Um risco a ser evitado é que os órgãos e poderes envolvidos tornem a avaliação um procedimento protocolar. Entretanto, o maior risco é a falta de suporte político para realizar a avaliação eficaz e, principalmente, levar a termo as eventuais correções demandadas, tendo em vista o peso político e a sensibilidade dos potenciais prejudicados a qualquer iniciativa nesse sentido.

Outra possibilidade de controle dos gastos tributários encontra-se no âmbito da política fiscal. Diante da preocupação com o aumento do déficit público, motivado, entre outros fatores pelo envelhecimento da população, regras direcionadas ao déficit ou às despesas passaram a ser consideradas em muitos países. Argumenta-se que limitar a

despesa é preferível por facilitar a atuação anti-cíclica da política fiscal. Já o déficit aumenta justamente nos períodos mais difíceis, por causa dos efeitos negativos do fraco desempenho econômico sobre a receita.

Dada a opção pelo controle do nível ou da expansão dos gastos, se o controle se restringir aos gastos diretos, cria-se um incentivo ao aumento dos gastos tributários. A solução é a definição de um limite para o gasto em sentido amplo, considerando inclusive os gastos tributários.

O problema reside em controlar um agregado com a natureza dos gastos tributários. Conforme visto, a estimativa da perda de receita com esses gastos é muito complexa. O método da perda inicial de receita, amplamente utilizado por causa da sua simplicidade, está sujeito a falhas. O efeito final sobre a receita da redução ou eliminação de gastos tributários pode ser bastante diferente do que o indicado pela própria estimativa. Ademais, tais gastos podem mudar significativamente sem qualquer alteração legal, por conta das oscilações na atividade econômica ou de mudanças nas práticas do contribuinte ou das autoridades tributárias. Por fim, há a dificuldade advinda da usual rigidez desses gastos, criados por meio de leis permanentes e sem previsão de prazo de vigência ou revisão.

Mecanismos como a avaliação e o controle direto do agregado dizem respeito aos gastos tributários já existentes, mas são necessários também mecanismos dirigidos ao fluxo de novos gastos tributários. Nesse caso, vale restringir à lei os possíveis canais de introdução de gastos tributários no ordenamento. Ademais, as propostas de lei, sejam ou não de iniciativa do poder executivo, devem vir acompanhadas de estimativas de perda de receita e de medidas de compensação por via do corte de gastos e/ou do aumento de receitas. Essa última exigência é importante para a preservação do equilíbrio fiscal, mas também para estimular a comparação entre o benefício e o custo da introdução de um novo gasto tributário, sendo o custo representado pelas perdas advindas do corte de gasto e/ou do aumento de receita compensatórios.

Ainda em relação ao fluxo de novos gastos tributários, outra questão é o disciplinamento da tramitação de novas propostas não apenas no poder legislativo, mas também dentro do próprio poder executivo. A diretriz básica deve ser o incentivo à análise comparativa dos custos e benefícios da eventual aprovação do gasto tributário.

Enfim, dada a importância do regramento para que os gastos tributários funcionem adequadamente e os vários itens que podem integrar tal regramento, é recomendável que haja um marco legal que congregue todas essas disposições. Com base no que foi dito, o marco deve, entre outros itens: 1) definir o gasto tributário e estabelecer critérios para distinguir os gastos tributários de desonerações que integram a estrutura básica dos tributos; 2) reger a elaboração da estimativa e da projeção da perda de receita para cada gasto tributário, explicitando número de anos cobertos, diretrizes e atribuição de competências; 3) normatizar a apresentação das estimativas, projeções e informações complementares, além da periodicidade e do local de divulgação; 4) estabelecer diretrizes para a integração das previsões à proposta orçamentária, de modo a facilitar comparações com os gastos diretos; 5) definir a lei específica como único canal de criação de gastos tributários; 6) prever condições para a aprovação de propostas de criação de gasto tributário e ampliação dos existentes, inclusive previsão de perda de receita e compensação; 7) reger a tramitação de propostas de criação de gasto tributário dentro do poder executivo e do poder legislativo; 8) exigir mecanismos de revisão em todos os gastos tributários, a exemplo de avaliações periódicas, prazos de vigência e revalidação; 9) reger a avaliação dos gastos tributários, em especial periodicidade, distribuição de responsabilidades entre órgãos e poderes, exigência de apresentação de objetivos, indicadores e metas e divulgação dos resultados; e 10) autorizar o estabelecimento de limites para o nível e a expansão dos gastos tributários e definir mecanismos de acomodação aos limites estabelecidos.

### **3 A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

O interesse pelos gastos tributários se deu inicialmente ao final da década de sessenta, na Alemanha e, principalmente, nos EUA, com os trabalhos de Stanley Surrey, possivelmente o primeiro a utilizar a expressão. A intenção era dar mais transparência a esses gastos e tratá-los de modo similar aos gastos diretos, especialmente em relação ao orçamento. Nos anos oitenta, a prática se difundiu entre os países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Ao mesmo tempo, o uso dos gastos tributários se disseminou, inclusive entre os países em desenvolvimento. No final dos anos noventa, surgiram os códigos de boas práticas fiscais do FMI e da OCDE, dando novo impulso ao interesse sobre o tema. Em que pese os avanços, o tema ainda permanece relativamente pouco estudado e as dúvidas e controvérsias permanecem pendentes.

Essa parte do texto toma como base o extenso trabalho desenvolvido pela OCDE (2010, pp. 69-240) a partir de estudos feitos no biênio 2008-2009, comparando o tratamento dado aos gastos tributários por vários países do grupo<sup>4</sup>.

### **3.1 ESTIMATIVAS DAS PERDAS DE RECEITA COM GASTOS TRIBUTÁRIOS**

As comparações entre países são dificultadas por conta das diferenças nas definições de gastos tributários, por vezes não explícitas, ou com denominações diversas, além das distintas opções metodológicas empregadas nas estimativas dos gastos tributários, notadamente no que tange à escolha da estrutura básica do tributo.

Conforme visto, um determinado dispositivo da legislação tributária não se caracteriza como gasto tributário se aproxima a legislação do tributo à sua estrutura básica. Na Coreia do Sul e no Japão, por exemplo, a estrutura consiste apenas em princípios, a exemplo de eficiência, equidade e simplicidade; enquanto na Holanda há bem mais detalhes, com inúmeras provisões destinadas a simplificar a administração tributária. Talvez, por isso, a Coreia do Sul tenha muito mais itens na sua lista de gastos tributários do que a Holanda.

Outro elemento distintivo importante são as opções conceitual ou legal empregadas pelos países na conformação da estrutura básica dos tributos. Os países mais ou menos se dividem nessa escolha, mas sempre com alguma mescla dos dois modelos.

Há ainda problemas de abrangência que dificultam a comparação. Alguns países restringem as estimativas ao imposto de renda, como os EUA, enquanto outros países consideram também outros tributos, notadamente o IVA que não existe nos EUA, mas é relevante na Europa. Ademais, em países com diferentes níveis de governo, a estimativa pode estar restrita ao governo central, a exemplo dos EUA, Coreia do Sul e Suécia, ou abarcar também os governos subnacionais, a exemplo de Alemanha. No Canadá, as províncias divulgam estimativas separadamente. Na Espanha, algumas comunidades autônomas fazem o mesmo, mas não os governos locais. Outro problema é o propósito das estimativas, às vezes restrita a algum tipo de objetivo, como a Alemanha que foca os dispositivos que distribuem subsídios indiretos às empresas e setores.

---

<sup>4</sup> Ver também Minarik (2009). Em relação aos países da América Latina ver BID e FMI (2008) e Villela, Lemgruber e Jorratt (2009, pp. 19-30).



Já quanto ao método empregado na estimativa do gasto tributário, há grande convergência para o método da perda inicial de receita, pois a sua aplicação é muito mais simples do que o método da perda final de receitas, a despeito de ser tecnicamente inferior a esse. Apenas a Suécia, como informação suplementar, e os EUA combinam o método da perda inicial com um outro conhecido como gasto direto equivalente, mas o segundo país vem descontinuando essa prática.

Feitas as devidas qualificações, a Tabela I apresenta as estimativas de perda total de receita com gastos tributários em diferentes países, aferidas em relação ao PIB e à receita total arrecadada.

**Tabela I – Perdas de Receita com Gastos Tributários em Diferentes Países\***

Países	% do PIB	% da receita total**	% da receita específica		Número de gastos
			IR	IVA	
Canadá	6,9	44,4	59,3	52,4	181
Alemanha	0,7	8,5	8,8	1,5	86
Coreia do Sul	2,5	14,3	24,6	10,0	218
Holanda	2,0	5,2	9,6	9,7	100
Espanha	4,6	12,5	19,2	59,7	139
Reino Unido	12,8	35,2	37,2	54,7	381
EUA	6,0	33,7	58,0	0,0	164

Fonte: OCDE (2010, pp.224-8).

\* Refere-se ao último ano com dado disponível.

\*\* Inclui apenas o governo central e soma a receita não tributária.

Observa-se a existência de dois grupos com percentuais bastante distintos. Canadá, EUA e, principalmente, Reino Unido possuem valores significativamente mais elevados do que Alemanha, Coreia do Sul e Holanda, estando Espanha em posição intermediária. No caso do Reino Unido, o elevado percentual em relação ao PIB sugere a presença de alguma peculiaridade na elaboração das suas estimativas. Entretanto, ainda que as comparações sejam dificultadas pelas razões já vistas, as diferenças entre os grupos parecem grandes o suficiente para indicarem algo mais substantivo, não decorrentes exclusivamente de diferenças conceituais ou de elaboração das estimativas. A mudança de posição entre Reino Unido e Canadá quando se passa do indicador em relação ao PIB para o indicador em relação à receita pode se dever à diferença de tamanho da carga tributária.

A Tabela I apresenta ainda as perdas de receita com gastos tributários em relação à receita arrecadada com os impostos a que se referem (receita específica). Assim, as perdas decorrentes dos gastos associados com o imposto de renda são aferidas como proporção da receita arrecadada com esse imposto, enquanto as perdas que dizem respeito ao IVA são informadas como percentual da receita com esse imposto. O indicador permite observar a intensidade com que se abre mão da receita gerada com determinado imposto por causa dos gastos tributários. Como se pode ver, em boa parte das vezes, os percentuais são bastante elevados, entre 50% a 60%. São os casos dos EUA e Canadá, em relação ao imposto de renda; e os casos da Espanha, Reino Unido e, novamente, Canadá, em relação ao IVA.

Por fim, a Tabela I informa o número de gastos tributários, dado importante por conta da relação direta com os custos administrativos e a complexidade do sistema tributário. O Reino Unido apresenta o maior número, seguido da Coreia do Sul. O elevado número do primeiro país reforça a tese da existência de peculiaridades importantes na elaboração das estimativas desse país. Já a Coreia do Sul, conforme visto, quase não especifica a estrutura básica do tributo, o que tende a elevar o número de gastos tributários. Afora esse último país, o número de gastos tributários guarda certa relação com o tamanho das perdas de receita com esses gastos, posicionando Alemanha e Holanda, de um lado; EUA, Canadá e Reino Unido, de outro; e a Espanha em situação intermediária.

Existem ainda outras informações sobre as estimativas não registradas na Tabela I, mas apresentadas na extensa lista de tabelas contidas no estudo da OCDE (2010, pp. 224-228). Em relação à discriminação do gasto tributário com base no imposto utilizado, predominam os gastos tributários relativos ao imposto de renda, especialmente nos EUA e Canadá, exceto na Espanha e Alemanha onde prevalecem os demais impostos. Vale lembrar que os EUA não possuem um IVA, normalmente o principal tributo depois do imposto de renda.

Em termos de propósito do gasto tributário não há muitos padrões a serem destacados. Os dados só estão disponíveis para o imposto de renda. Uma primeira observação é a baixa importância da perda de receita decorrente de benefícios concedidos a indústrias específicas, quando comparada ao elevado número de diferentes tipos de gastos dirigidos ao setor, com os custos administrativos e de complexidade subjacentes. A segunda observação é a importância da aposentadoria, no Reino Unido,

Canadá e EUA; da habitação, na Alemanha, Reino Unido e EUA; dos incentivos aos negócios em geral, na Holanda, Coreia do Sul e Espanha; das relações intergovernamentais, no Canadá; e da saúde nos EUA. Já os gastos tributários relativos à tributação sobre o capital (ganhos de capital, juros, dividendos e depreciação) são muito importantes no Reino Unido.

### **3.2 MECANISMOS DE APRESENTAÇÃO, CONTROLE E AVALIAÇÃO**

Quanto à apresentação das estimativas das perdas de receita decorrentes dos gastos tributários nenhum país da OCDE relaciona as informações no orçamento, ao lado dos gastos diretos com os mesmos propósitos, o que seria considerado a melhor prática. A Alemanha é o país que chega mais perto dessa recomendação. Alguns países relatam fora do orçamento e outros em anexo. Existem ainda casos em que sequer há previsão legal de divulgação, como o Canadá, embora esse país o faça anualmente. Já na Espanha, há determinação constitucional de divulgação.

A periodicidade da apresentação é anual na maioria dos países. As estimativas cobrem até três anos, mas chegam de sete a oito anos no Canadá, EUA e Holanda, sendo que o primeiro país privilegia os anos passados, enquanto os outros dois, os anos futuros. São raros os países que mantêm um consistente histórico de dados sobre as estimativas de perdas de receita com gastos tributários, o que dificulta a análise de tendência.

Vale registrar a peculiaridade do Canadá e do Reino Unido que discriminam não apenas os gastos tributários, mas também, separadamente, as outras provisões que levam à perda de receita, em geral componentes estruturais do imposto. No primeiro país, esse grupo corresponde a quase 50% da estimativa de perda de receita com gastos tributários; enquanto no Reino Unido, o percentual é de 33%. A separação permite ao analista reagrupar os dispositivos conforme outros critérios de caracterização do gasto tributário. Se os demais países adotassem essa prática, o trabalho de comparação entre países seria bastante facilitado.

Alguns países possuem previsão legal de revisão periódica dos gastos tributários. Na Alemanha, o governo recorre a instituições de pesquisa não governamentais para que façam avaliações que atendam certos requisitos e contemplem diferentes pesquisadores. Na Holanda, há revisão a cada cinco anos, com perguntas predefinidas a

serem respondidas. Na França, o resultado da exigência de avaliação tem se atido ao aprimoramento das estimativas.

Outros países possuem comandos mais frágeis de revisão, como EUA, Japão e Coreia do Sul, em implantação nesse último caso. Os resultados não são claros. Nos EUA, revisões têm sido feitas por órgãos apartidários do Congresso americano, mas sem efeito político. No Reino Unido e Canadá, não há exigência de revisão, mas elas são feitas a cada dois anos no primeiro país e discricionariamente no segundo que também as publica.

Em relação à exigência de prazos de vigência para os gastos tributários, Japão, Coreia do Sul, EUA, Canadá e, mais recentemente, França adotam a prática, limitada a parte dos gastos no caso dos americanos e canadenses.

Vale observar que, na OCDE, os gastos diretos não têm sido submetidos a revisões mais cuidadosas. Os EUA requerem revalidação de alguns programas, mas sem resultar em revisão mais vigorosa. Assim, a substituição de gastos tributários por gastos diretos não garante maior sujeição à revisão do conjunto das despesas públicas.

Poucos países limitam explicitamente o gasto tributário. A Holanda controla a expansão de cinco tipos de gastos tributários. A Suécia estabeleceu limites para o gasto direto, mas não para o gasto tributário. Como resultado, esse último passou a ser utilizado para fugir ao controle sobre o gasto direto. Isso obrigou o país a ajustar os limites para considerar alguns tipos de gastos tributários. Ademais, o país buscou suprimir ou convertê-los em gastos diretos.

Uma experiência recente importante é a da Coreia do Sul que limita a certo percentual a expansão da perda de receita com gasto tributário em relação à média móvel dos três anos anteriores. Será necessário mais tempo para avaliar em que medida o país terá sucesso em controlar um agregado cuja aferição é problemática e que varia por razões diversas, a exemplo dos efeitos decorrentes da flutuação da economia.

Existem também práticas que incentivam a redução ou eliminação do gasto tributário. Os EUA permitem que o ganho de receita advindo da eliminação do gasto tributário financie cortes de taxas ou aumento de gastos diretos. Na Alemanha, restringe-se a concessão de novos subsídios de modo geral, mas especialmente na forma de gasto tributário, e busca-se ainda a substituição desses por gastos diretos.

No Canadá, há limite não obrigatório para o aumento do gasto direto, condicionado ao crescimento da economia. Esse país tinha um *sistema envelope* no qual os órgãos públicos recebiam uma quantia que podia ser distribuída entre gastos diretos e tributários. Essa prática, além de potencialmente elevar a eficiência na alocação de recursos públicos, poderia também limitar o gasto tributário. Entretanto, a regra foi abandonada por não ter alcançado os resultados esperados.

Outros países limitam diretamente o déficit público, o que, indiretamente, restringe os gastos diretos e tributários. Vale registro aos EUA, ainda que o rigor na aplicação varie ao longo do tempo, e ao Pacto de Estabilidade e Crescimento da União Europeia, à Regra de Ouro do Reino Unido e às Políticas Básicas do Japão. A Alemanha, além dos limites impostos a todos os integrantes da União Europeia, tem ainda limites próprios de expansão da despesa. Espanha e Suécia seguem limites para o saldo das contas públicas e para as despesas, sendo que, em relação a esse último país, os limites incluem alguns tipos de gastos tributários. Por meio dos acordos de coalizão, a Holanda define os montantes de receita, os quais podem ser frustrados por conta da atividade econômica, mas não por causa de desonerações tributárias, o que acaba restringindo essas últimas.

## 4 O CASO DO BRASIL

### 4.1 DEFINIÇÃO DE GASTO TRIBUTÁRIO

Não há uma clara definição de gastos tributários ou de benefícios tributários no ordenamento jurídico brasileiro. O fato é relevante tendo em vista que esse mesmo ordenamento confere tratamento especial aos benefícios tributários relativamente a outras desonerações tributárias.

A principal norma relativa ao tema, o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, apenas determina que *o projeto de lei orçamentária seja 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*. Não há nessa passagem qualquer definição<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> O comando faz referência aos benefícios tributários, mas também aos benefícios financeiros e creditícios. Este texto só trata dos benefícios tributários, mas os outros dois também são importantes. A respeito deles ver Afonso e Diniz (2014).

As leis de diretrizes orçamentárias (LDOs) da União do período 2004 a 2012 continham uma definição de benefício tributário. Segue transcrito o § 2º do art. 89 da LDO relativa ao exercício de 2012 (Lei nº 12.465, de 2011):

§ 2º 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.

Ainda que a redação seja imprecisa em alguns pontos conforme mostra Rosa (2013, pp. 2-3), observa-se no dispositivo passagens que contemplam os elementos usualmente presentes na definição de gasto tributário: constitui-se *exceção ao sistema tributário de referência*, ou tributo de referência como seria mais adequado; visa *objetivos econômicos e sociais*; alcança *determinado grupo de contribuintes*; e reduz a *arrecadação potencial*.

Ocorre que tal dispositivo não apareceu nas LDOs posteriores. Ademais, o seu alcance era limitado, pois restrito aos projetos de lei ou medidas provisórias que afetassem a arrecadação no exercício financeiro correspondente.

Na ausência de uma clara definição, a solução passou a depender de exercícios interpretativos dos dispositivos existentes. Henriques (2009, pp. 34-9) entende que o § 1º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), contém uma definição de benefício tributário, ainda que equivocadamente tratada como renúncia:

§ 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.

Segundo o autor, a definição da LRF deve ser respeitada em todas as esferas de governo, notadamente em relação ao demonstrativo previsto no § 6º do art. 165 da

Constituição Federal, tendo em vista a natureza de lei nacional da LRF que, ademais trata de normas de direito financeiro.

Henriques (2009, pp. 45-8) considera a definição apresentada nas LDOs compatível com a definição da LRF a menos da inclusão de um critério finalístico representado pela presença dos objetivos econômicos e sociais. A inclusão do critério acarreta a exclusão indevida de normas tributárias do conceito de benefício tributário.

Já Rosa (2013, pp. 2-3) vê problemas na redação do dispositivo da LDO, mas não o apontado por Henriques. Na verdade, aquele autor segue a direção oposta ao entender ser indevido restringir os objetivos apenas aos econômicos e sociais, propondo a inclusão de objetivos culturais, científicos e administrativos.

Afora os comandos legais, cabe investigar o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão responsável pela elaboração e divulgação dos demonstrativos relativos aos benefícios tributários. Nos documentos de divulgação regularmente apresentados, os demonstrativos são antecidos de alguns comentários que reproduzem quase literalmente parte de documento produzido pela RFB em 2003 (RFB, 2003, pp. 9-13). Esse texto refletiu as discussões feitas sobre o tema no órgão, na ocasião. Cabe transcrever a passagem que apresenta a definição de gastos tributários:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

A passagem é muito semelhante ao dispositivo que constava das LDOs, cabendo dois registros. O primeiro é que na definição da RFB não consta a passagem *e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes*. Não se sabe se foi considerada redundante, talvez com base na hipótese de que as desonerações de caráter

geral integram a estrutura do tributo e, portanto, não podem ser gastos tributários. De qualquer modo, teria sido desejável incluir a passagem para evitar dúvidas.

O segundo registro diz respeito ao último parágrafo da passagem, não existente da definição da LDO. De acordo com esse parágrafo, os gastos tributários precisam ter caráter compensatório ou incentivador. Segundo Henriques (2009, pp. 48-55), o parágrafo acrescenta mais um critério finalístico, além dos objetivos econômicos e sociais. E assim como no caso desses objetivos, também considera o parágrafo acrescido incompatível com a definição da LRF, não provida de elementos finalísticos.

Vale observar que a RFB não parece entender que a LRF ou qualquer outra norma contenha alguma definição de gasto ou de benefício tributário a qual ela deva se sujeitar. No demonstrativo regularmente apresentado pela RFB o fundamento legal citado é o inciso II do art. 5º da LRF que apenas reproduz o § 6º do art. 165 da Constituição Federal e exige compensação para renúncia de receita e aumento de gasto permanente.

Na verdade, até 1996, a RFB não definia benefício tributário. A partir desse ano, passou a utilizar uma definição sem elementos finalísticos. Em 2003, adotou a que vige atualmente. Segundo RFB (2003, pp. 7 e 12), essa última mudança, que também resultou na substituição da expressão *benefício tributário* por *gasto tributário*, se deveu à necessidade de enfatizar a ótica *econômico-orçamentária* e não a ótica *jurídico-tributária*. O mesmo texto apresenta os gastos tributários relativos a 2003 com e sem as correções advindas da mudança de definição, resultando em um número 8,7% menor, em vista do efeito líquido da exclusão de algumas desonerações e inclusão de outras.

A utilização de elementos finalísticos na definição de gastos tributários é usual na experiência internacional, com o intuito de reforçar a sua natureza de gasto e a necessidade de tratá-lo como tal. No entanto, é preciso utilizar esses elementos de modo a evitar que certas desonerações sejam indevidamente excluídas dos demonstrativos elaborados pela RFB. A expressão *objetivos econômicos e sociais*, conforme já comentado, exclui gastos tributários que se destinam a alcançar outros objetivos. Talvez fosse mais adequado utilizar uma expressão mais genérica como *objetivos alcançáveis por meio dos gastos diretos*.

Já a inclusão do caráter compensatório ou incentivador é desnecessária, se não for inadequada. Se houver interpretação generosa de modo que quase todos os



benefícios se enquadrem em um ou outro caráter, a inclusão é desnecessária. Já a interpretação mais literal pode excluir importantes benefícios, o que torna a inclusão inadequada. Por exemplo, a desoneração da cesta básica não parece destinada a compensar a oferta insuficiente de serviços de responsabilidade do governo, nem a incentivar setor ou região.

Outra questão associada diz respeito às desonerações tributárias presentes na Constituição Federal. É preciso responder se essa condição desqualifica ou não a desoneração como gasto tributário por torná-la parte da estrutura básica do tributo ou por algum outro motivo. A RFB não exclui automaticamente as desonerações previstas na Constituição Federal da lista de gastos tributários, o que parece ser um procedimento adequado. É claro que existem princípios no capítulo tributário da Carta Magna que integram a estrutura básica dos tributos, como a equidade fiscal e, sendo assim, uma determinada desoneração que ajuste certo tributo a esse princípio não deve ser considerada gasto tributário. Entretanto, se desonerações constitucionais em geral forem automaticamente desqualificadas como gasto tributário, sem qualquer outra consideração, a noção de gasto tributário, as estatísticas produzidas e o tratamento específico recebido perderiam o sentido.

Enfim, há importantes questões em aberto acerca de qual é e qual deveria ser a definição de benefício tributário ou de gasto tributário no Brasil. Conforme visto, as opções seguidas afetam sobremaneira o subconjunto das desonerações tributárias classificadas como gasto tributário. Esse, por sua vez, está sujeito a tratamento específico, a exemplo da presença no demonstrativo previsto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal, e da exigência prevista no art. 14 da LRF que requer compensação para a perda de receita.

O ideal seria que houvesse uma definição explícita e adequada de benefício tributário no ordenamento brasileiro, a ser obrigatoriamente utilizada para fins de atendimento do disposto na LRF e na Constituição Federal. A definição precisaria ser capaz de separar as desonerações que integram das que não integram a estrutura básica do sistema tributário, reduzindo a margem para o uso indevido de critérios. A própria LRF seria um local indicado para isso. Seria útil ainda que a norma legal apresentasse algumas diretrizes que orientassem a composição da estrutura básica do sistema tributário.

Com ou sem definição legal, a RFB poderia precisar melhor a sua definição de gasto tributário e divulgar os demonstrativos com explicações que permitissem compreender porque certas desonerações estão no demonstrativo e outros não, levando-se em conta a definição e a estrutura básica do tributo utilizadas. As notas poderiam ainda esclarecer dúvidas relevantes presentes entre os analistas como, por exemplo, o uso do critério finalístico ou o tratamento das desonerações constitucionais. Além de esclarecer dúvidas, o procedimento permitiria maior interação com os analistas, possibilitando a formação de consensos e o aprimoramento dos demonstrativos e da própria legislação.

#### **4.2 ESTIMATIVAS DE PERDA DE RECEITAS COM GASTOS TRIBUTÁRIOS**

Desde 1989, a RFB elabora o demonstrativo de benefícios tributários previstos no § 6º do art. 165 da constituição Federal. A apresentação do demonstrativo no projeto de lei orçamentária trouxe uma implicação importante. Como se sabe, a lei orçamentária autoriza o gasto e projeta a receita. Nesse contexto, durante muito tempo, a divulgação dos dados relativos à perda de receita com o gasto tributário esteve restrita aos valores projetados. Somente em 2011 a RFB passou a divulgar as estimativas dos gastos tributários efetivos.

Atualmente, os valores projetados são enviados anualmente ao Congresso Nacional como anexo à proposta de orçamento da União, enquanto as estimativas dos dados efetivos são divulgadas na página eletrônica da RFB<sup>6</sup>. Em ambos os casos, os demonstrativos não são acompanhados de maiores explicações sobre o modo como os cálculos são feitos.

Alguns detalhes foram obtidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU) mediante solicitação de informações à RFB, no âmbito de uma auditoria para avaliar a governança dos benefícios tributários. Os detalhes estão em TCU (2014, pp. 28-30)<sup>7</sup>. Embora as informações digam respeito aos demonstrativos que acompanham a proposta de lei orçamentária, em boa medida valem para os demonstrativos dos dados efetivos.

---

<sup>6</sup> Todas as estatísticas produzidas pela RFB relativas à renúncia tributária estão em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/default.htm>.

<sup>7</sup> Trata-se de relatório de levantamento de auditoria feito no âmbito do Processo nº TC 018.259/2013-8, aprovado no plenário do Tribunal em 14 de maio de 2014 como Acórdão nº 1205/2014 ([http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC\\_1205\\_16\\_14\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC_1205_16_14_P.doc)).

Com base nas informações prestadas, pode-se constatar que a RFB estima cada gasto isoladamente *e não considera modificações no comportamento dos contribuintes e nem o reflexo na arrecadação de outros tributos*. Trata-se, portanto, do método da perda inicial de receita visto anteriormente e seguido pela grande maioria dos países por conta da sua simplicidade, apesar das suas limitações.

O primeiro passo *é identificar a regra de tributação normal que incidiria sobre a situação desonerada*. Isso é feito por meio da análise da *legislação instituidora do gasto tributário*, bem como da *legislação geral de referência dessa situação*. Como resultado, evidenciam-se os elementos essenciais da tributação normal como fato gerador, base de cálculo e alíquotas aplicadas. Vê-se, assim, que a RFB utiliza o conceito legal e não o conceitual para identificar a estrutura básica do tributo.

O passo seguinte é a busca das informações sobre esses elementos, notadamente as declarações apresentadas pelos contribuintes e as obtidas junto aos órgãos gestores dos gastos tributários, normalmente um ministério setorial, além de outras fontes, como as estatísticas produzidas pelo IBGE.

Por fim, as estimativas são calculadas, simulando a tributação normal que incidiria na situação, não fosse a desoneração. Em alguns casos, as informações são insuficientes e o gasto tributário aparece no demonstrativo sem a respectiva estimativa.

O TCU (2014, p. 30) apurou que a RFB possui um *caderno metodológico* para a previsão de cada item do gasto tributário. *No entanto, essa metodologia não é publicada pela RFB para fins de consulta por parte da sociedade, especialmente estudiosos do assunto e órgãos de controle*.

Os demonstrativos das estimativas e previsões apresentam cada um dos gastos tributários separados por função orçamentária, tipo de tributo e região. Os números das tabelas que seguem foram retirados da publicação da RFB intitulada *Demonstrativos dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas – 2011*<sup>8</sup>.

Vale lembrar que as estimativas precisam ser vistas com a devida cautela por conta das limitações do uso do método da perda inicial de receita e do desconhecimento dos detalhes a respeito de como as estimativas são feitas, além das dúvidas acerca de como os gastos tributários são separados das demais desonerações tributárias. Ademais, as comparações internacionais são bastante prejudicadas por conta das diferenças

---

<sup>8</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/DGTA/default.htm>.

metodológicas na elaboração das estatísticas. Por fim, a série histórica disponível contém poucos anos por conta de mudanças metodológicas ocorridas ao longo do tempo, gerando inconsistências que impedem a comparação entre anos relativamente distantes. Ver a respeito Pureza (2007, pp. 4-5).

A Tabela II apresenta as estimativas da perda total de receitas com os gastos tributários para o período 2009 a 2013, sendo que esse último ano refere-se à projeção.

**Tabela II – Perdas de Receita com Gastos Tributários no Brasil**

	2009	2010	2011	2012	2013*
Perdas de receita (PR) (R\$ bilhões)	116,1	135,9	152,5	181,5	218,2
PR/Receita administrada pela RFB (%)	17,3	17,5	16,2	18,3	19,8
PR/PIB (%)	3,6	3,6	3,7	4,1	4,5

Fonte: RFB.

\* Projeção.

Em 2012, último ano com dados efetivos, as perdas eram de R\$ 181,5 bilhões, o equivalente a 18,3% da receita administrada pela RFB e a 4,1% do PIB. Isso significa que de cada 100 reais arrecadadas pelo governo federal, outras 18,3 deixam de ser recolhidas por conta dos gastos tributários. Visto de outro modo, a carga tributária do Brasil chegou a 35,85% do PIB em 2012, segundo a própria RFB. Essa é a carga suportada pelos contribuintes que não estão entre os beneficiados pelos gastos tributários. Teoricamente, mantida a carga tributária, se os gastos tributários fossem eliminados e substituídos por cortes horizontais de tributação que alcançassem a todos, haveria um alívio médio próximo de 11% para os que atualmente não são beneficiados com esses gastos (4,1/35,85).

A Tabela II mostra também um início de tendência de crescimento das perdas de receita com gastos tributários a partir de 2012. Embora os dados dos anos seguintes sejam projeção, o aumento em relação a 2012 deve ser confirmado. De fato, a intensificação do uso das desonerações tributárias foi uma opção de política econômica iniciada em 2011, mas com reflexos estatísticos nos anos seguintes. Recorrendo-se a outro conjunto de informações divulgado na página eletrônica da RFB intitulado *desonerações instituídas*<sup>9</sup>, é possível calcular que o número de novas medidas de desoneração (gasto tributário ou não) subiu de 32 em 2011 para 92 em 2012 e 60 em

<sup>9</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/default.htm>.

2013. No total, foram 184 medidas, com efeitos cumulativos que podem chegar a R\$ 109 bilhões de perda de receita em 2014, conforme os cálculos apresentados na mesma fonte. Juntamente com o aumento dos gastos públicos, o intenso uso dos gastos tributários tem impedido o governo federal de alcançar suas metas de superávit primário (receitas não financeiras menos despesas não financeiras). Ademais, o aumento da perda de receita se junta ao incremento da carga tributária para elevar o sacrifício incorrido pelos que não são beneficiados pelos gastos tributários.

A Tabela III mostra os principais gastos tributários relativos a 2011, ordenados por ordem decrescente de perda de receita.

**Tabela III – Principais Modalidades de Gastos Tributários – 2011**

<b>Modalidade</b>	<b>Perda receitas R\$ milhões</b>	<b>Participação no total (%)</b>	<b>Participação acumulada (%)</b>
Simple Nacional	40.898,6	26,8	26,8
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	18.964,1	12,4	39,3
Entidades Sem Fins Lucrativos Imunes e Isentas	14.610,0	9,6	48,9
Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – IRPF	14.015,0	9,2	58,0
Agricultura e Agroindústria – Desoneração Cesta Básica	11.480,4	7,5	65,6
Deduções do Rendimento Tributável – IRPF	10.644,6	7,0	72,6
Benefícios do Trabalhador	6.376,0	4,2	76,7
Desenvolvimento Regional	6.205,5	4,1	80,8
Poupança	4.328,1	2,8	83,6
Informática e Automação	3.771,5	2,5	86,1
Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Intermediários de Síntese	3.576,4	2,3	88,5
Pesquisas Científicas e Inovação Tecnológica	2.260,7	1,5	90,0
Programa de Inclusão Digital	1.945,0	1,3	91,2
Financiamentos Habitacionais	1.918,7	1,3	92,5
Setor Automotivo	1.719,2	1,1	93,6
REIDI*	1.359,4	0,9	94,5
Outros	8.377,0	5,5	100,0
<b>Total</b>	<b>152.450,4</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: RFB.

\*Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura.

Como se pode ver, cerca de 80% das perdas concentram-se em apenas oito modalidades. É possível ver ainda que os objetivos perseguidos com o uso dos gastos tributários são variados, com destaque ao Simples Nacional, que é um regime especial de tributação para as micro e pequenas empresas; o estímulo ao desenvolvimento regional, incluído aí a Zona Franca de Manaus; a desoneração da população de menor

renda, objetivo alcançado por meio dos rendimentos isentos e não tributáveis do imposto de renda da pessoa física (IRPF) e da desoneração da cesta básica e de benefícios do trabalhador; e a complementação de certos gastos sociais, notadamente saúde, educação e assistência social, seja por meio do apoio às entidades sem fins lucrativos, seja pela dedução de certas despesas do rendimento tributado pelo IRPF.

Já a Tabela IV informa a distribuição dos gastos tributários relativos a 2011 por função orçamentária.

**Tabela IV – Gastos Tributários por Função Orçamentária – 2011**

<b>Função orçamentária</b>	<b>Perda receita (R\$ milhões)</b>	<b>Participação no total (%)</b>	<b>Participação acumulada (%)</b>
Comércio e Serviço	45.093,8	29,6	29,6
Indústria	21.617,7	14,2	43,8
Saúde	16.487,7	10,8	54,6
Trabalho	14.726,2	9,7	64,2
Assistência Social	13.613,4	8,9	73,2
Agricultura	13.535,2	8,9	82,0
Ciência e Tecnologia	8.626,4	5,7	87,7
Habitação	7.231,5	4,7	92,4
Educação	6.048,2	4,0	96,4
Outras	5.470,3	3,6	100,0
<b>Total</b>	<b>152.450,4</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: RFB.

É possível ver que quase 30% dos gastos tributários dizem respeito a Comércio e Serviços. Poucas funções abarcam grande parte do total dos gastos tributários. Por exemplo, 64,2% dos gastos tributários, quase dois terços do total, referem-se a Comércio e Serviços, Indústria, Saúde e Trabalho.

Comércio e Serviços, seguidos de Indústria destacam-se por conta do Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus que contemplam empresas de todos os setores. Seguem-se as demais principais funções com o respectivo gasto tributário mais importante: Saúde – despesas médicas do IRPF; Trabalho – aposentadoria por moléstia grave e acidente; Assistência Social – entidades filantrópicas; Agricultura – desoneração da cesta básica; Ciência e Tecnologia – informática e automação; Habitação – poupança; e Educação – despesas com educação no IRPF e entidades sem fins lucrativos. IPEA (2011) estima que cerca de 30% dos gastos tributários federais de 2011 poderiam ser considerados gastos sociais, o equivalente a 8,7% do Orçamento da Seguridade Social desse ano.

A classificação dos gastos tributários por função orçamentária representa um primeiro passo na integração com a linguagem orçamentária. Entretanto, a função é o nível mais agregado de apresentação das despesas no orçamento. Seria interessante verificar a possibilidade de classificar os gastos tributários em níveis mais desagregados como subfunção ou programa. Isso facilitaria também a integração com o Plano Plurianual que é estruturado com base em programa, objetivos, metas e indicadores. Essa padronização de apresentação, conforme visto, seria útil para melhor avaliar o desempenho do gasto tributário vis-à-vis o gasto direto, além de oferecer informações mais completas a respeito de quanto se gasta em cada área.

Em termos de classificação por tributo desonerado, em 2011, 38,1% diziam respeito ao imposto de renda e 22,9% à Cofins, os dois mais importantes, seguidos de Contribuição Previdenciária e IPI, com 13,4% e 12,6%, respectivamente. Por esse critério, a abrangência das estatísticas brasileiras supera o padrão internacional, muitas vezes restrito ao imposto de renda e ao IVA.

Já em relação à abrangência por esfera de governo, o Brasil peca por conta da falta de informações a respeito dos estados e municípios. O § 6º do art. 165 da Constituição Federal e a LRF também se aplicam a esses entes. Desse modo, eles também estão legalmente obrigados a apresentar demonstrativos de gastos tributários nas respectivas LDOs e propostas de lei orçamentária anual. Entretanto, a prática tem sido informar apenas o total da perda de receita projetada, sem maiores explicações.

Embora não esteja absolutamente explícito no texto do citado § 6º, os gastos tributários teriam que vir discriminados, cada qual acompanhado da respectiva perda de receita, segundo Henriques (2009, pp. 20-1). Só assim seria possível conhecer os custos de cada um desses gastos e compará-los com os gastos diretos ou com os retornos gerados, razões que justificam a exigência constitucional do demonstrativo.

Vale observar que as desonerações tributárias concedidas no âmbito do ICMS têm sido alvo de muitas críticas por levarem à *guerra fiscal* entre os estados. O resultado do conflito seria perda de receita estadual e insegurança jurídica para as empresas beneficiadas, com efeitos duvidosos em termos de atração de investimentos, já que a política de incentivo é disseminada pelo país. A apresentação de demonstrativos detalhados por parte dos estados poderia contribuir para encontrar uma solução para o problema.

Por fim, é preciso avaliar a viabilidade de se apresentar as estimativas de perda de receita de um conjunto mais amplo de desonerações tributárias e não apenas das considerados gastos tributários. A RFB parece que já identifica todas as desonerações em seu trabalho de elaboração dos demonstrativos, mas a estimativa da perda de receita de cada uma exige um esforço extra considerável. Conforme visto, Reino Unido e Canadá divulgam as estimativas tanto do gasto tributário como das desonerações que compõem a estrutura básica dos tributos. A vantagem desse conjunto mais amplo de informações é que os analistas poderiam reordenar os dois conjuntos de acordo com a definição de gasto tributário que achassem mais adequada.

### **4.3 MECANISMOS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO**

Além do demonstrativo previsto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal, existem no Brasil dois comandos voltados à fase de introdução de novos gastos tributários ou ampliação dos já existentes e que poderiam representar alguma forma de controle se fossem efetivamente cumpridos. O primeiro é o § 6º do art. 150 da Carta Magna que determina que as desonerações tributárias sejam feitas mediante lei específica que trate exclusivamente do tributo desonerado ou matérias elencadas no dispositivo. Já o art. 14 da LRF prevê que as propostas de concessão ou ampliação de benefícios tributários venham acompanhadas de estimativa de perda de receita e, caso a perda não esteja considerada na previsão de receita do orçamento, as propostas devem apontar as medidas compensatórias dirigidas ao aumento de receita.

Enquanto o primeiro comando visa tornar mais transparente e sujeita ao debate público a concessão de benefícios tributários; o segundo busca criar condições para que cada esfera de governo cumpra suas metas fiscais. A julgar pela forte expansão das desonerações tributárias nos últimos anos, conforme visto, é bem possível que os dois comandos não estejam operando adequadamente. TCU (2014, pp. 23-5) aponta que o § 6º do art. 150 da Constituição Federal não tem sido respeitado pelo Poder Executivo federal, quando introduz benefícios tributários por meio de medida provisória. O Supremo Tribunal Federal (STF) já teria tomado várias decisões entendendo o referido dispositivo como caso de reserva absoluta de lei em sentido formal. Ademais, essas medidas provisórias, por vezes, regulam também outras matérias que não as previstas no comando.



Há ainda indicações de que o art. 14 da LRF também não vem sendo adequadamente respeitado, tanto nas propostas do Poder Executivo, como do Poder Legislativo. Ao constatar o problema em relação ao Poder Executivo, o TCU (2014, pp. 16-17) recomenda que a instituição de renúncias tributárias seja disciplinada formalmente dentro desse Poder, explicitando-se as responsabilidades dos órgãos centrais e setoriais envolvidos, notadamente em relação ao papel do Ministério da Fazenda na avaliação do impacto fiscal dessas medidas. Pureza (2007, p. 10) quando trata do art. 14 da LRF afirma:

Esta fórmula representa um instrumento de controle social valioso sobre a criação do gasto tributário, porém, na prática, as decisões políticas tendem a prevalecer, sendo relativamente comum a implementação de medidas de desoneração tributária, inclusive sob a forma de medidas provisórias editadas pelo governo federal, sem a devida observância do art. 14 da LRF. A fim de contornar tais exigências, adotam-se interpretações criativas para compensar a renúncia de receita e, assim, afrouxar o compromisso do proponente com a adequação orçamentária e financeira da proposta de desoneração.

Em relação aos estados e municípios, as informações são mais escassas, mas é bem provável que também não estejam respeitando o § 6º do art. 150 da Constituição Federal e o art. 14 da LRF, quando instituem novos benefícios tributários.

Afora os dois dispositivos acima, dirigidos à instituição de novos gastos tributários, o ordenamento brasileiro não conta com outros regramentos relevantes diretamente dirigidos ao conjunto dos gastos já existentes. A exigência de metas fiscais para as três esferas de governo prevista no § 1º do art. 4º da LRF poderia exercer controle indireto sobre o total de gastos tributários, mas os mecanismos de controle e ajuste desta lei estão mais voltados aos gastos diretos, a exemplo do art. 9º que trata da limitação de empenho e movimentação financeira e dos arts. 18 a 23, voltados para as despesas de pessoal. Conforme visto, a ênfase no controle sobre os gastos diretos podem estimular os gastos tributários. Ademais, nos últimos anos, os três níveis de governo não se empenharam em alcançar as metas fiscais, prática que desqualifica essas metas como instrumento eficaz de controle das contas públicas.

O ordenamento brasileiro também não conta com regras aplicáveis a todos os gastos tributários, disciplinado, por exemplo, gestão, monitoramento, prazos de validade

e avaliação. As normas existentes são vagas, como o inc. IV, do art. 7º da Lei nº 10.180, de 2001, que exige das unidades administrativas da administração pública federal que mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação dos programas, projetos e atividades sob sua responsabilidade. Já a alínea e do inc. I do art. 4º da LRF incumbe a LDO de dispor sobre *normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*.

Na ausência de regras gerais dirigidos aos gastos tributários, eles operam dos mais variados modos, alguns mais propensos ao monitoramento e avaliação, outros menos. Condição necessária, mas não suficiente, para que determinado gasto tributário seja adequadamente monitorado e avaliado é a existência de um órgão gestor formalmente designado. O candidato natural é o ministério titular da função associada ao gasto tributário ou alguma agência especificamente designada.

Ocorre que a legislação instituidora de muitos benefícios tributários sequer designa formalmente um órgão gestor, especialmente os chamados benefícios de autofruição, cuja intervenção da administração pública é mínima<sup>10</sup>. E isso mesmo que o gasto tenha vinculação a determinadas áreas de atuação do governo federal que contam com órgãos setoriais responsáveis, como saúde, educação e ciência e tecnologia. A maioria desses benefícios não possui prazo de vigência determinado e, por vezes, são muito antigos, alguns criados na década de sessenta. Segundo o TCU (2014, p. 22), esses benefícios correspondiam a R\$ 80,4 bilhões no total de gastos tributários apresentados no demonstrativo que acompanhou a proposta de lei orçamentária de 2013.

Já os gastos tributários que requerem contraprestações dos beneficiados possuem órgãos gestores, em geral. Entretanto, segundo TCU (2014, pp. 38-39), esses órgãos normalmente não contêm em seu regimento interno regras de controle e gestão dos benefícios tributários, nem detalham os procedimentos praticados quando são questionados. Há inclusive órgãos sem clareza a respeito do seu papel como gestor. As normas instituidoras dos benefícios também costumam ser econômicas a esse respeito.

---

<sup>10</sup> Nos benefícios de autofruição, não há processo concessório, pois o próprio contribuinte, no momento do cálculo do tributo, verifica o enquadramento na regra desonerativa, cumpre os requisitos se houver e usufrui o benefício. Em alguns casos, há a exigência de habilitação prévia na RFB, mas, uma vez obtida, o procedimento torna-se automático.

Especificamente em relação à avaliação das políticas financiadas com renúncia de receitas, TCU (2014, pp. 44 a 46) constatou *que poucos órgãos efetuam algum tipo de avaliação de resultados dessas políticas. Na verdade, a maioria das políticas não possui os requisitos mínimos de um desenho de política pública, tais como objetivos indicadores e metas.*

A LDO de 2014 (Lei nº 12.919, de 2013), em seu § 3º do art. 95, impôs a obrigatoriedade da apresentação de objetivo nas propostas que contenham renúncia de receita. Entretanto, conforme já dito, os comandos de LDO possuem alcance temporal limitado e não são mantidos continuamente nas versões dos anos seguintes.

Se os órgãos gestores não funcionam adequadamente ou simplesmente não existem, a falta poderia ser compensada em alguma medida pelos órgãos centrais (Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Casa Civil da Presidência da República). Entretanto, segundo o TCU (2014, pp. 35-36 e 39-43), os órgãos centrais não fazem *trabalhos específicos de acompanhamento das políticas de renúncias tributárias. Também não efetuam avaliações sistemáticas e individualizadas das políticas públicas embasadas em renúncias tributárias, nem mesmo daquelas que possuem objetivos econômicos.* Tal constatação vale inclusive para os benefícios tributários cujo fundamento legal não prevê órgão gestor. Faltou ao TCU apenas analisar a atuação do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), atualmente subordinado à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República.

A RFB, especificamente, não tem atribuição para acompanhar a execução de políticas feitas com renúncia de receitas. Apenas exerce a sua atribuição de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, atribuição essa que eventualmente pode resvalar em usufruto impróprio de benefícios tributários.

Também a atuação da Controladoria Geral da União (CGU) é insuficiente, pois, em TCU (2014, pp. 41-42), vê-se que o trabalho fiscalizador da CGU está restrito às unidades auditadas no âmbito da prestação de contas anuais dos gestores.

Em parte, a insuficiência de atuação dos órgãos envolvidos se deve à indefinição identificada por TCU (2014, pp. 10-17) na distribuição de competências e responsabilidades entre esses órgãos, seja na fase de instituição do benefício, inclusive na aplicação do art. 14 da LRF, seja posteriormente, durante o monitoramento, avaliação e eventuais correções. De particular importância é a clara separação de

responsabilidades entre a RFB, de um lado, e os órgãos gestores, de outro. Talvez esse regramento ajudasse também a minorar a dificuldade representada pelo sigilo fiscal alegado pela RFB quando os órgãos gestores requerem informações mais detalhadas sobre os benefícios tributários sob sua responsabilidade.

Os gastos tributários, como regra, também não estão sujeitos a qualquer espécie de prazo que abra a oportunidade de analisar o benefício, eventualmente propondo correções ou simplesmente o encerramento. O prazo pode ser de vigência, revalidação ou relativo à avaliação periódica. No caso dos gastos diretos, o orçamento anual e o PPA renovado a cada quadro anos abrem rotineiramente essa oportunidade, ainda que não seja adequadamente aproveitada. Segundo o TCU (2014, p. 26), dos gastos tributários que possuem órgão gestor 52% tem prazo de vigência definido em lei, percentual esse que cai a 23% para os gastos sem órgão gestor.

A LDO relativa ao exercício de 2013, (Lei nº 12.708, de 2012) previu no § 1º do art. 91 que os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que tratassem de concessão ou ampliação de benefício tributário contivessem cláusula de vigência de no máximo cinco anos. A determinação já havia aparecido em versões anteriores. Entretanto, além do alcance restrito à ampliação dos benefícios já existentes ou à criação de novos, o dispositivo foi suprimido na LDO relativa ao exercício seguinte (Lei nº 12.919, de 2013).

Enfim, uma vez que os gastos tributários são introduzidos no ordenamento, os gastos tendem a vigorar indefinidamente, já que as regras e práticas não são arquitetadas para testá-los de algum modo. Segundo Pureza (2007, p. 13):

(...) na tradição brasileira, os benefícios acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes.

Diante de todas as constatações feitas, TCU (2014, pp. 47-50) lista vinte fragilidades constatadas na governança dos benefícios tributários e apresenta propostas de encaminhamento, todas devidamente aprovadas em sessão plenário do Tribunal. Entre os principais encaminhamentos:

- a) Recomendar à Casa Civil da Presidência da República que, quando da análise de proposições que contenham renúncia de receita, observe o instrumento legal adequado; e verifique a existência de mecanismos que garantam a revisão periódica dos benefícios tributários;
- b) Recomendar aos órgãos centrais que, em conjunto, adotem plano de providências a ser enviado ao TCU em 180 dias para a criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor; verifiquem a pertinência de se atribuir a algum órgão do Poder Executivo a supervisão desses benefícios; e orientem os órgãos gestores para que elaborem metodologia de avaliação dos benefícios sob sua responsabilidade, incluindo cronograma e periodicidade de avaliação;
- c) Recomendar aos órgãos setoriais que adotem plano de providências a ser enviado ao TCU em 180 para verificar a pertinência de regulamentar a gestão das ações governamentais financiadas por renúncias tributárias sob sua responsabilidade, considerando as atividades a serem desenvolvidas, inclusive procedimentos de controle e de avaliação; e definir objetivos, indicadores e metas para essas ações, de forma a possibilitar a avaliação dos resultados alcançados por tais políticas, em atenção ao princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

Embora seja de suma importância que os órgãos do Poder Executivo se empenhem diretamente na avaliação dos gastos tributários, esses órgãos, de forma voluntária ou por exigência legal, poderiam também contratar periodicamente centros de pesquisa, universidades e instituições não governamentais aptos a realizar a tarefa, a exemplo do que faz a Alemanha. Além da avaliação, seria muito útil a catalogação dos trabalhos técnicos existentes que tratam dos gastos tributários, tarefa que poderia estar a cargo de alguma entidade contratada ou ainda mediante designação do IPEA<sup>11</sup>.

Já o Poder Legislativo, nas suas atribuições constitucionais, pode elaborar normas gerais, fiscalizar e até avaliar os gastos tributários. Na prática, entretanto, tem se atido a aprovar propostas de ampliação e concessão de novos benefícios, seja de iniciativa própria, seja de iniciativa do Poder Executivo, muitas vezes por meio de medidas provisórias e sem o devido atendimento do disposto no art. 14 da LRF. A análise das propostas segue o procedimento previsto para qualquer outra matéria: feita individualmente, dispersa em comissões temáticas, e sem a integração com os

---

<sup>11</sup> Não se sabe ao certo quão frequentemente os pesquisadores se dedicam a avaliar os gastos tributários, no Brasil. Ver, por exemplo, Pellegrini e Mendes (2014) que trata da desoneração da folha de pagamentos.

gastos diretos e o orçamento. Nessas condições, o mérito das propostas, muitas vezes similar a outros benefícios já existentes, e a atuação dos potenciais beneficiados aumentam as chances de aprovação.

Com vistas a alterar esse quadro seria desejável que o Congresso Nacional, em entendimento com o Poder Executivo Federal, suprisse a falta de normas gerais aplicáveis às três esferas de governo, voltadas ao disciplinamento dos gastos tributários, seja na fase de instituição, seja durante a vigência.

Com base no que foi dito sobre o tratamento conferido aos gastos tributários no Brasil, as regras, entre outros itens, devem conter definição precisa de gasto tributário, diretrizes para apresentação e cálculo das estimativas de perdas de receita, integração com o orçamento e o PPA, prazo de validade ou revalidação periódica, mecanismos de monitoramento e avaliação, regras de controle do total dos gastos tributários e distribuição de competências entre os órgãos da administração pública. A LRF, na condição de lei nacional de direito financeiro, seria uma opção natural para abrigar o disciplinamento.

Ademais, o Congresso Nacional poderia prever procedimentos específicos para a análise de propostas de criação de novos benefícios ou de ampliação dos benefícios já existentes. Uma possibilidade a ser avaliada seria a análise conjunta dessas propostas segundo cronograma anual previamente definido, de preferência em sintonia com o cronograma da LDO e do projeto de lei orçamentária anual.

Outra prática recomendável ao Poder Legislativo seria a produção de relatórios de avaliação de benefícios tributários escolhidos de acordo com certos critérios, seguindo de certo modo a prática do Congresso americano. É importante notar que, de acordo com o inc. XV do art. 52 da Constituição Federal, compete ao Senado Federal avaliar periodicamente a funcionalidade do sistema tributário nacional.

O Poder Legislativo também não pode descuidar do cumprimento irrestrito do § 6º do art. 150 da Constituição Federal e do art. 14 da LRF que tratam respectivamente da exigência de lei específica e de compensação da perda de receita em caso de criação ou ampliação de benefícios tributários.

Por fim, vale realçar que o diagnóstico apresentado e as propostas sugeridas se aplicam em boa medida aos estados e municípios. Os estudos sobre a situação de governança dos gastos tributários no âmbito dessas duas esferas de governo são mais

raros, mas as evidências indicam que a situação está em estágio mais atrasado do que o alcançado pelo governo federal. Basta ver que a grande maioria dos estados e municípios não apresenta o demonstrativo de benefícios tributários previsto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esse trabalho buscou oferecer subsídios para uma melhor compreensão dos gastos tributários, também conhecidos como benefícios tributários. A tarefa foi desenvolvida em três etapas. As duas primeiras buscaram oferecer elementos conceituais e práticos, extraídos da experiência internacional, para aplicá-los, na terceira etapa, ao caso brasileiro.

O tema envolve importantes desafios intelectuais e práticos. Há questões relativas à adequada definição de gasto tributário e à produção de estimativas que retratem com fidelidade a perda de receita pública decorrente de cada gasto tributário e do seu conjunto. Há também o problema dos incentivos à expansão dos gastos tributários e dos riscos que trazem à eficiência dos gastos públicos, à funcionalidade do sistema tributário, ao controle das contas públicas e à distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Tais fatos, por sua vez, trazem à baila a questão da criação de mecanismos adequados de controle dos gastos tributários ou do aperfeiçoamento dos mecanismos existentes de tal modo que os gastos sejam utilizados com parcimônia.

Em termos de experiência internacional, há grande dificuldade de comparação entre os países, mesmo considerando-se apenas as nações da OCDE, por conta dos diferentes modos com que os gastos tributários são abordados, inclusive com o emprego de expressões, definições e metodologias estatísticas distintas. Outra dificuldade é que nem sempre a análise centrada nas disposições legais existentes permite formar um quadro preciso de como os países lidam com os gastos tributários, na prática.

Mesmo com as dificuldades, de modo geral, percebe-se que, nas últimas décadas, a preocupação com a expansão dos gastos tributários, ainda que não necessariamente respaldada em séries históricas consistentes, resultou na busca de arranjos que possibilitassem mais transparência e controle dos gastos tributários. Assim, normas tributárias esparsas, imperceptíveis para os analistas de finanças públicas e formuladores de política econômica, passaram a ser vistas como espécie de gasto público realizado por meio do sistema tributário, retratáveis quantitativamente com

estimativas de perda de receita e passíveis de sujeição a mecanismos de controle e avaliação tais quais os gastos diretos. É preciso reconhecer, entretanto, que esse processo ainda não foi concluído e está sujeito a retrocessos e a experiências mal sucedidas que requerem correções de rumo. Enfim, trata-se de um processo de aprendizado em curso.

No Brasil, houve avanços ao longo das duas últimas décadas. Os demonstrativos de gastos tributários, acompanhados de estimativas de perdas de receita de cada um deles, tornaram-se mais elaborados e abrangentes em termos de tributos cobertos, na esfera federal. A introdução de novos gastos tributários, por sua vez, encontrou restrições na exigência de lei específica e de compensação para a decorrente perda de receitas.

Entretanto, ainda é preciso avançar bastante. Não há uma definição legal de gasto tributário ou qualquer espécie de diretriz para a elaboração do demonstrativo. A RFB, por sua vez, não oferece maiores esclarecimentos, trazendo dúvidas a respeito dos critérios utilizados na discriminação dos gastos tributários e da metodologia empregada na elaboração das estimativas.

Mas a maior carência se refere aos mecanismos de controle dos gastos tributários. A forte expansão desses gastos nos últimos anos sugere que as restrições dirigidas a propostas de criação de novos gastos ou ampliação dos existentes não estão funcionando a contento. Indica também a existência de falhas nos procedimentos de elaboração e análise de propostas no Poder Executivo e no Poder Legislativo.

Em relação aos gastos tributários em vigor, não existem normas gerais aplicáveis diretamente a todos eles, disciplinando limites globais, interação com o orçamento, gestão e monitoramento, bem como mecanismos que abram a possibilidade de revisão ou cancelamento dos gastos, a exemplo de avaliação periódica ou de prazos de validade ou validação. Como regra, também as normas que criaram os benefícios não dispõem de tais mecanismos ou, se eles existem, não estão sendo seguidos, conforme denuncia a deficiente atuação dos respectivos órgãos gestores. Alguns gastos tributários sequer contam com órgão gestor designado. Essas deficiências, por sua vez, não são supridas pelos órgãos centrais e de controle do Poder Executivo, nem pela atuação do Poder Legislativo e da sociedade em geral, notadamente entidades técnicas e acadêmicas.



Vale observar que o foco do presente texto foi o governo central, mas em grande medida se aplica também aos estados e municípios. Na verdade, em que pese a falta de informações, é possível afirmar que os problemas encontrados na esfera federal sejam ainda mais graves nas esferas estadual e municipal.

Enfim, os gastos tributários existentes em âmbito federal, estadual e municipal carecem de normas que os disciplinem de modo geral, desde a elaboração de demonstrativos, até a previsão de limites globais, controle e avaliação. Espera-se dos Poderes Legislativo e Executivo que tomem a iniciativa e supram a falta de um marco legal para os gastos tributários. Entretanto, isso só não basta. No Brasil, existem normas que não são obedecidas, ou ainda pior, são obedecidas apenas protocolarmente, gerando apenas mais custos desnecessários. O mais importante é que os formuladores de políticas públicas e gestores de recursos públicos se conscientizem que esses recursos são limitados, geram custos quando são extraídos da sociedade e, portanto, devem gerar retorno compatível, seja na forma de gastos tributários, seja na forma de gastos diretos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AFONSO, J. R.; DINIZ, E. *Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo governo federal*. Texto para Discussão da FGV/IBRE, jan./2014. Disponível em: <http://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumPageId=8A7C82C53B9D2561013BB36110F5309F&contentId=8A7C82C54268EC3B0143588A71927677>

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI). *Resumen de las Discusiones y Presentaciones*. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios. Nov./2008. Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>

CRAIG, J.; ALLAN, W. *Fiscal transparency, tax expenditures, and budget processes: an international perspective*. 2002. Disponível em: <http://www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>

HENRIQUES, E. F. *O Gasto tributário no direito brasileiro*. XIV Prêmio do Tesouro Nacional. 2009. Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia\\_Tema2\\_Elcio\\_Fiori\\_Henriques.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf).

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). *Gastos tributários do governo federal: um debate necessário*. Comunicados do IPEA nº 117, out./2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111018\\_comunicadoipea117.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111018_comunicadoipea117.pdf)

- MINARIK, J. *Tax Expenditures in OECD countries*. Meeting of Senior Budget Officials. Paris, jun./2009. Apresentação. Disponível em: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/42976288.pdf>
- NÓBREGA, M.. *Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax expenditures in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2010. 240 p. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD\\_Tax.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf)
- PELLEGRINI, J. A; MENDES, M. *O Que é Desoneração da folha de pagamento e quais seus possíveis efeitos?* Blog Brasil, Economia e Governo. 2014. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/08/11/o-que-e-desoneracao-da-folha-de-pagamento-e-quais-sao-seus-possiveis-efeitos/>
- PUREZA, M. E. M. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Estudo nº 5, 2007. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>
- ROSA, J. R. G. *Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita*. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. Orçamento Público em Discussão nº 4, 2013. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496353/OPED0004%20Texto%20Completo%20OK.pdf?sequence=1>
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Demonstrativo dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2011 – Série 2009 a 2013*. 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/DGTA/default.htm>
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária*. Estudos Tributários nº 12. 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/Estatisticas/default.htm>
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Relatório de levantamento de auditoria – Processo nº TC 018.259/2013-8*. 2014. Disponível em: [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC.1205\\_16\\_14\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC.1205_16_14_P.doc)
- TYSON, J. *Reforming tax expenditures in Italy: What, why and how?* IMF Working Paper nº 14/7, jan./ 2014. Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2423886##](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2423886##)
- VILLELA, L; LEMGRUBER, A.; JORRATT, M.. *Gastos tributarios: La reforma pendiente*. Indetec – Trimestre Fiscal nº 92, mar./2010, pp. 79-120. Disponível em: <http://www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Productos/Trimestre92.pdf#toolbar=0&navpanes=0&zoom=80>