



RELATÓRIO NACIONAL SOBRE GASTOS TRIBUTÁRIOS

Brasil

Paolo de Renzio
Manoel Pires
Natália Rodrigues
Giosvaldo Teixeira Junior

Fevereiro de 2025

Citação sugerida:

De Renzio, P., Pires, M., Rodrigues, N., & Teixeira Junior, G. (2025). *Relatório nacional sobre gastos tributários: Brasil*. German Institute of Development and Sustainability (IDOS) and Council on Economic Policies (CEP). <https://doi.org/10.23661/cr1.2025>

Disclaimer:

As opiniões expressas neste artigo são de responsabilidade do(s) autor(es) e não refletem necessariamente as opiniões ou políticas do German Institute of Development and Sustainability (IDOS) ou do Council on Economic Policies (CEP).



Salvo indicação em contrário, esta publicação está licenciada sob a licença Creative Commons Attribution (CC BY 4.0). Você é livre para copiar, comunicar e adaptar este trabalho, desde que atribua a autoria ao German Institute of Development and Sustainability (IDOS), ao Council on Economic Policies (CEP) e ao(s) autor(es).

DOI: <https://doi.org/10.23661/cr1.2025>

© German Institute of Development and Sustainability (IDOS) gGmbH

Tulpenfeld 6, 53113 Bonn

Email: publications@idos-research.de

<https://www.idos-research.de>

Os institutos da Johannes-Rau-Forschungsgemeinschaft são financiados institucionalmente pelo estado de NRW.



Autores

Paolo de Renzio, Professor Adjunto Sênior, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), Fundação Getúlio Vargas.

Manoel Pires, Coordenador do Centro de Política Fiscal e Orçamento Público, Instituto Brasileiro de Economia (IBRE), Fundação Getúlio Vargas e Pesquisador na Universidade de Brasília.

Natalia Rodrigues, Doutoranda, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), Fundação Getúlio Vargas, PhD Fellow no Harvard Center for International Development, e Procuradora da Fazenda Nacional.

Giosvaldo Teixeira Junior, Estudante de Graduação, Universidade de Brasília e assistente de pesquisa, Instituto Brasileiro de Economia (IBRE), Fundação Getúlio Vargas.

Agradecimentos

Este relatório é parte de uma série de [Tax Expenditure Country Reports \(TECRs\)](#), coordenados e editados por Agustin Redonda, Senior Fellow do *Council on Economic Policies* (CEP) e Christian von Haldenwang, pesquisador sênior do *German Institute of Development and Sustainability* (IDOS). O relatório foi preparado como projeto conjunto da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do *Tax Expenditures Lab*, com o apoio da Samambaia.org. Sofia Berg e Pepa Echanove (CEP), e Katharina Schaarschmidt (IDOS) ajudaram na revisão do texto, na formatação do documento e na apresentação dos dados.

SUMÁRIO

Lista de abreviações	3
Sumário executivo	5
Brasil em números	6
Dados básicos sobre gastos tributários federais	7
Governança e arcabouço institucional	8
Transparência dos gastos tributários	13
Metodologia de cálculo	16
Estimativa de renúncia	24
Avaliação	28
Economia política e reforma	31
Referências	34

Lista de abreviações

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CGU	Controladoria-Geral da União
CMAP	Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COMSEFAZ	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
CONDECINE	Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
CPS	Contribuição para a Previdência Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DGT	Demonstrativo de Gastos Tributários
EC	Emenda Constitucional
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física
GPS	Guia da Previdência Social
GT	Gastos Tributários
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFI	Instituição Fiscal Independente
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI-I	Imposto sobre Produtos Industrializados – Operações Internas
IPI-V	Imposto sobre Produtos Industrializados – Vinculado à Importação
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
JCP	Juros sobre Capital Próprio
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LAI	Lei de Acesso à Informação
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEI	Microempreendedor Individual
MP	Medida Provisória
MPE	Micro e Pequena Empresa
OGU	Orçamento Geral da União
ORT	Outras Renúncias Tributárias
PIB	Produto Interno Bruto
PIS-PASEP	Programa de Integração Social – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
RFB	Receita Federal do Brasil
SN	Simples Nacional
STR	Sistema Tributário de Referência
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TCU	Tribunal de Contas da União

Sumário executivo

Os gastos tributários no Brasil corresponderam a 4.78% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2023, considerando somente o nível federal. Se os gastos tributários de nível estadual são incluídos, a proporção chega a 7.2% do PIB em 2023.

Transparência: o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) é publicado anualmente como anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), com muitos detalhes sobre gastos tributários (GTs) e a relativa metodologia. Porém, existem renúncias fiscais que não são incluídas na definição de GT pela Receita Federal do Brasil (RFB), afetando os níveis de transparência. A existência de gastos tributários em nível subnacional complica ulteriormente o quadro da transparência.

Complexidade do arcabouço institucional: Existem várias complicações em relação à definição e mensuração de gastos tributários, e sobre as funções e responsabilidades dos vários atores envolvidos na sua formulação, aprovação, monitoramento e avaliação. Muitas propostas de GT não são adequadamente formuladas e custeadas, tornando o uso eficaz dessa ferramenta de política fiscal mais difícil.

Desafios da avaliação: A avaliação dos resultados dos GTs não tem sido comum, até porque eles não são estruturados de modo a viabilizar essa tarefa, que requer a clara identificação de objetivos, indicadores e metas. Em 2019, foi criado o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), cuja função inclui avaliar o impacto de subsídios e GTs. O CMAP já realizou 34 avaliações de gastos indiretos (subsídios), mas as suas recomendações ainda não resultaram em mudanças concretas nas políticas que envolvem gasto tributário.

Sustentabilidade fiscal: O grande volume de recursos que o governo deixa de arrecadar em consequência dos gastos tributários — estimados em 6.9% do PIB para 2024, incluídos os GTs estaduais — aponta para a necessidade de reformas que ajudem a reduzir o impacto negativo dos GTs nas contas públicas e na sustentabilidade fiscal. As reformas deveriam incluir uma avaliação clara dos benefícios que os GTs trazem, entre outras coisas, em relação ao desenvolvimento econômico e a desigualdade.

Recomendações: Melhorar e uniformizar a definição de GTs — incluindo todas as renúncias tributárias — e as metodologias de cálculo relacionadas; Padronizar a apresentação das renúncias de receita em nível estadual e uniformizar a metodologia de cálculo para permitir a criação de uma base de dados única e abrangente; Criar mecanismos para incorporar os resultados das avaliações do CMAP na formulação de políticas públicas; Incluir, na reforma tributária em curso, iniciativas, coordenadas entre os diferentes níveis de governo, para reduzir e racionalizar os gastos tributários.



Brasil em números (2023)



População

216,4

(em milhões)

PIB

R\$ 10,9

US\$ 2,2
(em trilhões)

PIB/capita

R\$ 50.162

US\$ 10.044

37,9%

(do PIB)

Receitas totais do
Governo

45,7%

(do PIB)

Despesas totais do
Governo

60,9%

(do PIB)

Dívida pública

ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

Receita líquida de impostos, 2023

Tipo de impostos	Bilhões R\$	Bilhões US\$	% Total
Impostos Diretos	1.121,5	224,6	31,9
Impostos Indiretos	1.369,7	274,3	38,9
Contribuições sociais*	935,8	187,4	26,6
Outros	94,4	18,9	2,7
Total impostos e contribuições	3.521,4	705,1	100,0

*tributação sobre a folha: Contribuição para o INSS, regimes próprios, salário educação, FGTS e Sistema S.

Fontes: World Bank Group (2024), Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional (2024b), & Pires (2024). Anuário Estatístico do Brasil (2023), Taxa de câmbio BRL/USD (2023) = 4.99 .



Dados básicos sobre gastos tributários federais (2023)

Relatórios

anuais desde

1989

128

GTs reportados
(*nível federal*)

R\$ 519

US\$ 104

Total renúncia de receitas
(em bilhões)
(*nível federal*)

4,8%

Total GT em % do PIB
(*nível federal*)

24,0%

Total GT em % da receita
total
(*nível federal*)

Fonte: Ministério da Fazenda (2024). Anuário Estatístico do Brasil (2023), Taxa de câmbio BRL/USD (2023) = 4.99 .

Nota: O Relatório fornece dados de 2019 a 2024, incluindo estimativas para 2019, 2020 e 2021 e previsões para 2022, 2023 e 2024.



Governança e arcabouço institucional

As regras sobre Gastos Tributários (GTs) constam de uma multiplicidade de instrumentos e envolvem vários atores institucionais. Apesar de constarem como anexo à peça orçamentária, as propostas de novos GTs são analisadas isoladamente e sem conexão com o orçamento, desestimulando considerações de custos e comparações com gastos diretos concorrentes.

Base legal e atores principais

No Brasil, os gastos tributários (GTs) são regulados em normas esparsas. Na Constituição da República, estão estabelecidos os seguintes requisitos:

- (I) Exigência de lei específica:¹ os GTs só podem ser criados por leis ordinárias ou complementares,² que seguem amplo trâmite processual no Congresso Nacional e passam por comissões temáticas³ e audiências públicas. As medidas provisórias (MP), de competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo, também são utilizadas para criar GTs no Brasil, mas sua validade é limitada a 60 dias, prorrogável por igual período, sob pena de perder eficácia. A preferência na utilização da MP deve-se ao fato de tal ato normativo, preenchidos os pressupostos de relevância e urgência, já produzir

¹ Artigo 150, § 6º.

² Lei ordinária é a espécie normativa geral no ordenamento brasileiro, aprovada por *quórum* simples nas duas casas legislativas. Em relação ao sistema tributário, caberá à lei ordinária a função de criar, alterar e extinguir tributos. Lei complementar é uma espécie normativa que tem a função de explicar ou complementar uma certa matéria já consignada na Constituição. O *quórum* de aprovação é o de maioria absoluta (artigo 69 da CF). Em relação à matéria tributária e relacionada mais diretamente com os GTs, cabe à Lei Complementar (Artigo 146 da CF) a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso de alguns impostos.

³ Em relação aos benefícios tributários, as propostas que criam gastos ou tratam de finanças públicas devem passar obrigatoriamente pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT) e pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) que realizam, respectivamente, o juízo de adequação ao Orçamento Federal e avaliam a sua Constitucionalidade.

efeitos desde a sua publicação, bem como de, necessariamente, tramitar no Congresso Nacional em regime de urgência, diferentemente de um projeto de lei.

- (II) Lei complementar sobre finanças públicas:⁴ os requisitos formais para concessão de gastos tributários encontram-se na Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei estabelece o conceito de renúncia de receita e determina que o diploma legal seja acompanhado de estimativa de impacto financeiro-orçamentário e, caso a perda não esteja considerada na previsão de receita do orçamento, seja apresentada medida de compensação.⁵ Em 2016, a Emenda Constitucional (EC) nº 95 introduziu o artigo 113 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que dispõe que toda proposição legislativa que crie renúncia de receitas deve ser acompanhada da estimativa de seu impacto financeiro-orçamentário.
- (III) Estimativa de gastos tributários como anexo ao projeto de lei orçamentária anual (PLOA):⁶ O gasto tributário é tratado no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), elaborado pela Receita Federal do Brasil (RFB) como anexo ao projeto de lei orçamentária anual (PLOA). Ressalte-se que não existe consenso quanto à definição de GT nem quanto à sua nomenclatura (e.g. renúncia de receita, desoneração tributária, benefício tributário, etc.). Tal indefinição será abordada na seção Metodologia de Cálculo.
- (IV) Autonomia dos entes federativos, relativamente aos tributos de sua competência e nos limites estabelecidos em lei:⁷ No âmbito dos estados e municípios, existe autonomia para a criação de benefícios relacionados aos tributos de sua competência. Por exemplo, os estados podem criar incentivos no ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) e os municípios, no ISS/ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). O processo de criação de tributos e suas leis relacionadas, neste sentido, são particulares a cada ente federativo, gerando guerras fiscais entre os estados e municípios, no caso de impostos que são cobrados na origem (Coelho, 2021,).

De acordo com a Constituição, os atores que podem formalmente apresentar proposta de lei sobre GTs no âmbito federal são todos os que podem apresentar leis em geral.⁸ Contudo, é possível afirmar que o Congresso Nacional é o principal ator na criação de gastos tributários, pois todos os novos incentivos precisam passar pelo Poder Legislativo. De toda forma, o apoio do Executivo é fundamental, não só para mobilizar sua base no Congresso Nacional, mas, principalmente, para posterior sanção do projeto de lei.

No que tange à implementação, os GTs são regulamentados pela Receita Federal do Brasil (RFB), através de instruções normativas que determinam como será o processo de aplicação, gerenciamento e fiscalização dos benefícios. Além disso, a RFB faz a classificação dos benefícios em gastos tributários (GT) ou outras renúncias tributárias (ORT) e os insere nos relatórios, bem como atua na fiscalização do recebimento desses benefícios,

⁴ Artigo 163, I.

⁵ Artigo 14, I, II e § 1º.

⁶ Artigo 165, § 6º.

⁷ Artigo 155, II, § 2º, XII, g.

⁸ No que concerne aos benefícios fiscais, a iniciativa de lei não é exclusiva do Presidente da República, podendo ser exercida por qualquer membro do Congresso Nacional, enquadrando-se na regra geral prevista no *caput* do artigo 61 da Constituição. Ademais, apesar de produzir impactos orçamentários, trata-se de matéria essencialmente tributária, razão pela qual não se aplica a restrição do artigo 165 da Constituição.

como forma de prevenção à fraude, controle aduaneiro, combate à evasão fiscal, entre outros (Gerbase & Lopes, 2021).

Demonstrativo de gastos tributários

Os gastos tributários estão inseridos no gênero “benefícios de natureza tributária” ou, como descrito na Lei de Responsabilidade Fiscal, são considerados como renúncias de receitas tributárias e devem constar do DGT, apresentado como anexo ao PLOA. O GT é definido pela RFB como “gasto indireto do governo, realizado por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência (STR), reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”.⁹ Renúncias de receitas são benefícios efetivados por meio de uma espécie de gasto público indireto, feito pelo sistema tributário, representando um desvio ou uma exceção às características que se deve esperar de um determinado tributo. A RFB possui discricionariedade para decidir quais renúncias serão caracterizadas como GT e, dependendo do STR, a desoneração pode ou não ser considerada como tal. Esta questão será aprofundada na seção Metodologia de Cálculo.

As renúncias que não são classificadas como GT pela RFB são caracterizadas como Outras Renúncias Tributárias (ORT), mesmo possuindo características semelhantes, pois reduzem a arrecadação potencial e são realizadas através do sistema tributário. Essa diferenciação tem efeito real em termos de transparência. Enquanto os GTs possuem um certo grau de transparência, com estimativa anual da renúncia aparecendo junto às leis orçamentárias e análises quantitativas discriminadas por região e por imposto, as ORTs não possuem essas mesmas prerrogativas, aparecendo num documento separado e apenas com estimativas, por tributo, de impacto fiscal por três anos e sem série histórica. Trata-se de uma escolha metodológica da RFB, que considera as ORT como desonerações de caráter geral, introduzidas por uma legislação tributária menos onerosa, pois entende que as mudanças dessa natureza geram nova referência tributária (Gerbase & Lopes, 2021). De toda forma, conforme artigo 4º da Portaria RFB nº150/2021, para qualquer proposta legislativa encaminhada pelo Poder Executivo que implique redução de receitas, deve ser elaborada estimativa de cálculo do impacto fiscal, independentemente de a medida ser considerada ou não renúncia fiscal nos termos do artigo 14, § 1º da LRF.

Apesar de o DGT figurar como anexo ao PLOA, é importante contrastar a criação de gastos indiretos com os gastos diretos do governo, isto é, comparar os gastos tributários com os orçamentários. Estes últimos possuem um processo de criação bem estruturado, que precisa passar por diversas etapas, são aprovados anualmente e possuem metas fiscais que limitam os gastos. Por outro lado, 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. Em outras palavras: os gastos tributários não passam pela etapa de execução orçamentária, pois são gastos *off-budget*. Após aprovados, os beneficiários apenas usufruem do benefício até o fim do prazo determinado, quando existe.

Quanto ao conteúdo dos DGTs, o último documento disponibilizado, publicado em março de 2024, começa com uma breve capitulação dos conceitos e da metodologia a ser aplicada. Em seguida, são apresentadas informações sobre a revisão da metodologia aplicada, com destaque para os itens que podem ter sofrido impacto relevante em suas estimativas. Divulgam-se, a partir dos dados, a série histórica de base efetiva em

⁹ <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>.

valores nominais, em porcentagem de carga tributária e do PIB, assim como a segmentação desses dados por região (sem delimitação por unidade federativa), por modalidade de tributo e por função orçamentária. O demonstrativo também destaca quais são os itens com maior renúncia. Quanto à vigência e aos itens que são classificados como gasto tributário, o documento destaca, ao final, uma tabela que descreve o item, sua legislação, seu período de vigência e o valor de renúncia para o exercício analisado, bem como a modalidade do tributo. O documento traz também uma comparação internacional, com relação aos países da América Latina. Ao longo dos anos, houve uma padronização na estrutura de divulgação dos dados, bem como nas classificações dadas, o que permite maior comparabilidade às informações dispostas.

Transparência¹⁰

Existem falhas de transparência em várias etapas do ciclo de políticas públicas que usam GTs. No que concerne à formulação, quando uma MP é utilizada para instituir GTs para um determinado setor econômico, em geral, ela não trata de forma exclusiva da matéria, o que contraria o critério de lei específica da Constituição.¹¹ Outra fragilidade das MPs em relação às leis ordinárias é que elas não são apreciadas pelas comissões temáticas do Congresso Nacional, mas apenas pelas comissões mistas, formadas exclusivamente para dar parecer favorável ou desfavorável às MPs, e seguem direto ao Plenário. Logo, o trâmite normal de um projeto de lei é encurtado, o que pode impedir um debate adequado.

Em relação às estimativas de impacto financeiro-orçamentário, geralmente elas são apresentadas pelo Poder Executivo na Exposição de Motivos que acompanha a MP, ou na justificativa do projeto de lei de iniciativa do Executivo, o que muitas vezes não ocorre quando os GTs são criados por lei ordinária ou complementar de iniciativa do próprio Legislativo. Dados do Tesouro Nacional evidenciam que, entre 2018 e 2020, 2/3 das propostas de renúncias fiscais redigidas pelo Legislativo tiveram parecer contrário do Ministério da Economia por não conterem estimativas de perdas ou medidas de compensação (Graner, 2020). O problema persiste quando da elaboração do projeto de conversão da MP em lei (PLV), dado que o Congresso Nacional pode, através de emendas parlamentares, aumentar a renúncia fiscal sem ajustar a estimativa.¹² Quanto às medidas de compensação, a LRF exige que sejam apresentadas no Anexo de Metas Fiscais como ‘desonerações instituídas’ no período, mas o artigo 14, § 2º da LRF não é considerado autoaplicável, demandando a edição de norma complementar que viabilize a sua execução (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2024).

No que tange à etapa de implementação da política pública, houve alguns avanços. Em 2021, foi publicada a Lei Complementar nº 187, que alterou o artigo 198 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) para ressaltar a proteção do sigilo fiscal as pessoas jurídicas beneficiárias de benefícios tributários, o que representa uma grande conquista para a transparência dos GTs. Em cumprimento ao dispositivo, a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão do Governo Federal responsável pela defesa do patrimônio público, transparência e combate à

¹⁰ Nesta análise de transparência, serão consideradas todas as renúncias de receitas tributárias e seus processos de tomada de decisão e gestão, e não somente o que a RFB enquadra como GT.

¹¹ Um exemplo de Medida Provisória que instituiu um benefício tributário foi a MP nº 563/2012, que criou o “Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto”. Tal MP instituiu uma série de outros regimes especiais de tributação e políticas públicas, como o Programa Um Computador por Aluno, infringindo a determinação que benefícios tributários precisam ser estabelecidos em leis específicas.

¹² Um exemplo disso foi a MP nº 563/2012, que estabelecia diversos gastos tributários, entre eles a desoneração da folha de pagamento (artigos 43 a 46), com a respectiva estimativa de renúncia fiscal (Brasil, Ministério da Fazenda, 2012). No Parecer Legislativo do PLV nº 18/2012, emendas parlamentares incluíram outros setores na lista de beneficiários do GT, sem ajustar as estimativas anteriormente elaboradas pelo Ministério da Fazenda (Brasil, Congresso Nacional, 2012).

corrupção, divulga no Portal da Transparência (Controladoria-Geral da União, 2024) os nomes dos maiores beneficiários de renúncias fiscais em volume de recursos concedidos, detalhando a consulta por tributo ou programa governamental.

Uma nova medida de transparência entrou em vigor neste ano. A Lei nº 14.973/2024, em seu artigo 43, obriga as pessoas jurídicas a apresentarem seus benefícios tributários na Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária (Dirbi), na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.216/2024. Até agosto de 2024, mais de 50 mil empresas declararam ser beneficiadas em quase R\$ 100 bilhões no ano (Fernandes, 2024).





65,3/100

Pontuação geral do GTETI

Transparência dos gastos tributários

A qualidade e escopo dos relatórios sobre GTs no Brasil se reflete no Global Tax Expenditures Transparency Index (**GTETI**), onde é avaliado no **7º lugar entre 105** países avaliados.



15,3/20

Dimensão 1 – **Disponibilidade Pública**

Esta dimensão capta o grau com que os relatórios de GTs são disponibilizados ao público. Considera a regularidade dos relatórios, a atualidade dos dados, a acessibilidade online e a facilidade de leitura do documento.



12,6/20

Dimensão 2 – **Estrutura Institucional**

Esta dimensão avalia como a estrutura institucional promove transparência e *accountability* na formulação de políticas de GTs. Ela analisa a base legal para a elaboração de relatórios de GTs, a exigência de submeter os relatórios para análise pelo Poder Legislativo, a atribuição da responsabilidade de reportar a determinada autoridade pública e a consideração dos GTs no ciclo orçamentário do país e na estratégia de médio prazo.



12,8/20

Dimensão 3 – **Metodologia e Escopo**

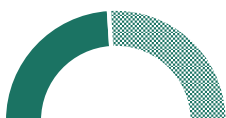
Esta dimensão analisa a extensão em que os relatórios de GTs cobrem todos os GTs disponíveis em nível nacional, a especificação do sistema de referência em relação ao qual os GTs são avaliados e o método utilizado para calcular a renúncia fiscal.



15,0/20

Dimensão 4 – **Dados Descritivos**

Esta dimensão avalia as informações disponíveis no relatório para identificar e explicar a natureza dos diferentes GTs, considerando até que ponto o relatório especifica os objetivos políticos dos GTs. Além disso, analisa a disponibilidade de dados em relação ao tipo de GT (crédito fiscal, dedução, etc.), beneficiários, prazos e base legal sob a qual os GTs são concedidos.



9,6/20

Dimensão 5 – **Avaliação**

Esta dimensão analisa a extensão em que as estimativas de renúncia fiscal são fornecidas no relatório, incluindo níveis de desagregação e o período de tempo coberto (anos anteriores e previsões). Além disso, avalia a disponibilidade de informações sobre avaliações dos GTs, considerando tanto a existência de estruturas de avaliação *ex ante* e *ex post*, quanto o escopo das avaliações publicamente disponíveis.

Monitoramento

A RFB faz o acompanhamento técnico dos GTs, analisando o seu volume e os principais beneficiários, fiscalizando o recebimento desses benefícios, e disponibilizando lista atualizada dos GTs vigentes.¹³ Todavia, tal órgão não realiza o monitoramento dos GTs no que tange à elaboração de indicadores e aferição de metas.

Avaliação

Ex ante:

O Ministério da Fazenda é um órgão importante no processo de avaliação *ex ante* dos projetos de lei que envolvem gastos tributários. Apesar de não ser vinculante, o parecer técnico é um indicativo importante sobre a opinião do governo relativamente às questões tributárias incidentes, influenciando o posicionamento dos parlamentares.

Em 2016, a Resolução do Senado Federal nº 42 criou a Instituição Fiscal Independente (IFI), órgão técnico vinculado ao Poder Legislativo, criado para divulgar estimativas para construção de cenários fiscais e orçamentários, mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, entre outros objetivos. A atuação da IFI pode ocorrer de ofício ou por solicitação de um senador. Seus pareceres e notas técnicas são disponibilizados ao público (IFI, 2024), e orientam o processo decisório dos senadores na elaboração de políticas públicas, mas não são vinculantes. Um exemplo da atuação da IFI quanto aos GTs é a elaboração de cenários de arrecadação para medidas compensatórias da desoneração da folha de pagamentos (Casalecchi, 2024).

Ex post:

A avaliação dos resultados dos GTs não é comum, até porque eles não são estruturados de modo a viabilizar essa tarefa, que requer a clara identificação de objetivos, indicadores e metas. Também não é usual a presença de alguma espécie de prazo, a exemplo de prazo de vigência, revalidação ou avaliação periódica, que abra a oportunidade de analisar o benefício, eventualmente propondo correções ou simplesmente o seu encerramento (Pellegrini, 2014).

Este cenário começou a mudar em 2019, com a criação do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), subordinado ao Ministério do Planejamento e Orçamento e atualmente regido pelo Decreto nº 11.558, de 13/06/2023. Seu principal objetivo é avaliar políticas públicas custeadas por gastos diretos (orçamentários) ou indiretos (dentre eles os GTs). A seleção de quais políticas serão avaliadas é realizada anualmente, a partir de Programas Finalísticos do Plano Plurianual (PPA). Até a presente data, o CMAP publicou 34 relatórios de avaliação de subsídios, dentre os quais se encontram os GTs.¹⁴

Fiscalização

De acordo com a Constituição, o Tribunal de Contas da União (TCU) é o órgão responsável pela fiscalização da aplicação dos recursos públicos por parte dos governantes, incluindo renúncia de receitas.¹⁵

¹³ Portaria RFB nº 319, de 11 de maio de 2023.

¹⁴ Mais informações sobre as avaliações do CMAP podem ser encontradas na seção “Avaliação” do relatório.

¹⁵ Artigos 70 e 71.

O TCU (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2014, 2016) recomendou à Casa Civil que, quando da análise de proposições normativas que contenham GTs, observe o instrumento adequado para esse fim, qual seja, lei específica que trate exclusivamente da matéria ou do correspondente tributo. Em relação à utilização de MP, o prazo constitucional de sessenta dias, prorrogáveis por igual período, para a conversão da MP em lei, é exíguo para um debate qualificado nas casas legislativas, dada a relevância e complexidade do tema (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2018b, 2018a).

O TCU também recomendou que as comissões técnicas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal passem a verificar o cumprimento dos requisitos do artigo 14 da LRF quando da análise de propostas de atos normativos que concedem ou ampliam renúncias de receita (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2016, 2018b). Todavia, considerando que, ao final, a competência para decidir é dos parlamentares, na maioria das vezes, o ato normativo acaba não observando os referidos requisitos, posto que o Congresso Nacional, geralmente, não debate a fundo questões orçamentárias e práticas na implementação de determinadas políticas públicas (de Pinho, 2018).

Em relação à Administração Pública, o TCU reconhece avanços em relação ao atendimento de recomendações sobre disponibilidade de dados, transparência, aumento da precisão das estimativas de GTs, bem como a criação do CMAP. Todavia, aponta que ainda existe necessidade de melhorias em aspectos das etapas de formulação, operacionalização e monitoramento de políticas que envolvem GTs, os quais foram incluídos em lista de alto risco para a Administração Pública.¹⁶ Tais recomendações envolvem a definição de “objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação (...), de unidade de coordenação e supervisão das políticas que oriente a formulação das políticas públicas, bem como da identificação e da definição dos papéis dos órgãos essenciais nessa etapa” (Brasil, Tribunal de Contas da União, 2020).

Entes subnacionais

Num sistema federal como o brasileiro, governos subnacionais (estados e municípios) também têm a prerrogativa de usar gastos tributários no âmbito das suas políticas fiscais.

De acordo com uma estimativa do Fundo Monetário Internacional, os GTs subnacionais representam pelo menos 1,2% do PIB nacional, enquanto a arrecadação dos entes subnacionais representa 10% do PIB nacional (International Monetary Fund, 2019). As peças orçamentárias do governo federal não tratam de GTs subnacionais, os quais são tratados nas respectivas LDOs, prejudicando a realização de estimativas adequadas e abrangentes da renúncia de receita (Coelho, 2021). A falta de uma legislação uniforme e clara que alcance os governos subnacionais é responsável por produzir grande heterogeneidade conceitual, metodológica e de falta de transparência sobre os GTs.

Como será explicitado na próxima seção, cada estado aplica um conceito próprio de GT. Em alguns casos, os GTs são mais ligados ao impacto sobre a receita. Isso faz com que muitos governos não publiquem seus GTs apropriadamente, alegando que um estímulo fiscal pode ter aumentado arrecadação ao invés de reduzi-la. Em muitos casos, os dados não estavam publicamente disponíveis para consulta e foram obtidos por meio de pedidos fundamentados pela Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011).

¹⁶ https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/transparencia_e_efetividade_das_renuncias_tributarias.html

Metodologia de cálculo

GTs são definidos como desvios do sistema tributário de referência (STR). Todavia, a definição do que deve ser considerado como sistema tributário de referência e o que deve ser classificado como um GT é ambígua.

Gastos tributários em nível nacional

As estimativas de gastos tributários são disponibilizadas pela RFB por meio dos “Demonstrativos de Gastos Tributários”, acessíveis online em planilhas eletrônicas com dados de 2008 a 2024.¹⁷ Adicionalmente, são disponibilizadas previsões de gastos tributários com base na proposta de Lei Orçamentária Anual (PLOA). A série histórica dos DGTs projetados começa em 1989. Para períodos anteriores, as tabelas são disponibilizadas em PDF, o que exige maior esforço para realizar a coleta, análise e avaliação subsequente.

A RFB também divulga materiais complementares, incluindo um documento de informações metodológicas, que apresenta técnicas de mensuração individualizadas dos itens que compõem os DGTs, com explicitação do método de “perda de arrecadação”. Outro material que vem sendo divulgado a partir de 2019 é a planilha de Desonerações Instituídas, que contém todas as novas desonerações realizadas no último exercício fiscal. Esse documento também aborda medidas de compensação, o período de vigência e a classificação de determinado item como gasto tributário. Para algumas das novas renúncias de receita, são apresentadas estimativas para o ano vigente e os dois anos seguintes. Os itens que são classificados como gasto tributário são subsequentemente incorporados no DGT. Os outros configuram Outras Renúncias Tributárias, e deixam de ter um acompanhamento contínuo, o que claramente limita o nível de transparência. Algumas ORTs são classificadas como parte do sistema de referência e conseqüentemente não aparecem nas estimativas de impacto financeiro. É o caso, por exemplo, dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) e da isenção dos dividendos e lucro presumido. Em outros casos, não é sempre claro qual é a base da decisão sobre a classificação, já que o documento não apresenta nenhuma justificativa.¹⁸

Por fim, outro material complementar divulgado pela RFB é um documento de “Conceitos e Critérios de Classificação”, que delimita o conceito de gasto tributário, o sistema tributário de referência para cada um dos tributos associados e, finalmente, a justificativa da classificação de gasto tributário, que é segmentada por tributo. Como exemplo, verificam-se as justificativas de classificação de alguns itens como gasto tributário. Para a Desoneração da Folha de Salários “[...] é um Gasto Tributário porque altera a base de incidência da contribuição previdenciária com diminuição potencial da arrecadação. Ainda, trata-se de um benefício com finalidade diversa do caráter fiscal do tributo.” Classificação semelhante é dada ao Simples Nacional: “[...] Trata-se de um regime fiscal que provoca uma diminuição na arrecadação [...] e que não alcança todos os contribuintes. Assim, em que pese a existência do recolhimento da contribuição das empresas do Simples Nacional sobre o faturamento, a queda de arrecadação promovida pela sistemática faz com que o Simples seja considerado um Gasto Tributário.” Outro exemplo é a isenção de imposto de importação para indústrias instaladas no parque industrial de Manaus, no estado do Amazonas: “[...] A isenção do Imposto de Importação é

¹⁷ <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia>

¹⁸ Diz-se explicitamente, pois em período anterior a 2019, a RFB publicava, nos DGTs, a relação de benefícios tributários e períodos de vigência. A partir de 2019, explicita-se estes itens em um documento separado, o que promove melhor visualização sobre as novas desonerações e seus impactos para os próximos exercícios.

Gasto Tributário, pois é uma exceção às regras de incidência do tributo e está condicionada à região geográfica do contribuinte com finalidade de combater a desigualdade regional” (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2020).

Em relação ao cálculo da estimativa de renúncia, a RFB opta pelo método de perda de arrecadação, que analisa isoladamente os itens de gasto tributário e não leva em conta “que a supressão de um item possa acarretar alteração na medição de outros gastos tributários (...) [o método] possibilita realizar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário) de forma tempestiva e abrangente (...)”. Ou seja, ao final, o valor estimado representa a apuração de um item, sem considerar o efeito de um conjunto de renúncias fiscais.

Em geral, diante da pluralidade de tributos e tipos de renúncia, não há grande padronização nas metodologias de cálculo, que podem ser divididas em: a) obtenção direta, em que o valor do gasto tributário resulta diretamente das declarações dos contribuintes;¹⁹ b) estimativas com base em dados agregados, em que o valor do gasto tributário é resultado de uma simulação da apuração normal do tributo, a partir de considerações a respeito do volume tributado; c) microssimulações, em que se utilizam informações individualizadas dos contribuintes, simulando uma tributação normal (sem renúncia). O gasto tributário será calculado, finalmente, pela diferença entre o devido simulado e o devido efetivamente apurado pelo contribuinte (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2024a).

A RFB descreve o processo envolvido para estimar a renúncia de receita: “Uma vez identificadas as desonerações que se enquadram no conceito de Gasto Tributário, identifica-se a hipótese do fato gerador do tributo, qual seria a base de cálculo tributável e as alíquotas aplicáveis. A partir daí, é construída uma simulação de tributação que estima o montante de tributos que seria devido caso fossem aplicados os parâmetros normais de tributação à situação desonerada” (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2024).²⁰

Impostos sobre o consumo

Dos impostos sobre o consumo que integram os gastos tributários, estão incluídos PIS-PASEP (Contribuição Social para o PIS-PASEP), COFINS (Contribuição para Financiamento Seguridade Social), IPI-I (Imposto Sobre Produtos Industrializados – Operações Internas), IOF (Imposto Sobre Operações Financeiras) e CIDE (Contribuição de Intervenção No Domínio Econômico).

O PIS e a COFINS se constituem no principal imposto federal sobre o consumo. Apesar de serem impostos distintos, possuem a mesma base, mas são separados por financiarem políticas públicas distintas.²¹ Existem dois regimes de apuração distintos para o PIS e para a COFINS: o não-cumulativo, com alíquota de 9,25% e que permite descontar créditos sobre a aquisição de insumos; e o cumulativo, com alíquota de 3,65% sem créditos. O regime não-cumulativo é mais próximo do conceito de um IVA-consumo, ainda que não seja de base ampla, dado que o sistema de aproveitamento de crédito seja restrito.

De acordo com as estimativas da RFB, o GT total associado ao PIS/COFINS totaliza R\$130 bilhões (equivalente a 28,65% do GT total e 1,23% do PIB) em 2023. Os principais GTs associados ao PIS/COFINS são a desoneração da

¹⁹ Os contribuintes seriam os “responsáveis por calcular e demonstrar o valor do benefício usufruído” (“Metodologia de cálculo dos gastos tributários”, 2023).

²⁰ Os dados estatísticos de GT por tipo de imposto usados nessa seção referem-se às previsões divulgadas pelo PLOA 2023, último relatório disponível que divulga as informações com essa classificação.

²¹ A COFINS financia a seguridade social e o PIS financia as políticas de emprego (seguro-desemprego e abono salarial) e gera recursos para o BNDES oferecer crédito.

cesta básica (R\$ 34,8 bilhões), Simples Nacional (R\$ 29,7 bilhões), Zona Franca de Manaus (R\$ 14,03 bilhões), Produtos químicos (R\$ 9,4 bilhões) e medicamentos (R\$ 8,6 bilhões). Esses cinco GTs totalizam R\$ 96,5 bilhões, o equivalente a 0,9% do PIB e 21,2% do GT total.

Um caso interessante é o imposto sobre produtos industrializados (IPI), que possui alíquotas diferenciadas por tipo de produto de tal modo que não é possível definir uma regra geral. A RFB classifica como GT relacionado ao IPI apenas as concessões que privilegiam determinado grupo de fabricantes dentro da cadeia de produção de um mesmo produto. São consideradas as isenções que beneficiam empresas instaladas em regiões específicas do país, como a região norte ou isenções específicas para empresas habilitadas a um tratamento especial por razões de desenvolvimento econômico. Em 2023, os GTs de IPI corresponderam a R\$ 47,5 bilhões, ou 0,45% do PIB.

Imposto de renda pessoa física

Dos impostos de renda para pessoa física que integram os gastos tributários, estão incluídos IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física) e IRRF (Imposto de Renda Retido Na Fonte).²² Para o caso do IRPF, a tributação decorrente desse tipo de imposto consiste na aplicação de alíquotas progressivas, conforme o nível de renda, sobre uma base de cálculo, que é formada pela soma de determinados tipos de renda menos as deduções legais permitidas.

As deduções da base de cálculo que não decorrem de critérios estruturais do imposto de renda, são consideradas desvios do desenho normal do tributo e configuram gastos tributário. É o caso das deduções dos gastos com saúde e educação. Rendimentos financeiros que têm sua carga tributária reduzida ou mesmo eliminada (isenção dos rendimentos de poupança, letras hipotecárias, debentures incentivadas, etc.), constituem desvios à regra geral e também são considerados gastos tributários.

Atualmente no Brasil, a renda auferida pelas pessoas físicas decorrente do recebimento de dividendos está isenta do imposto de renda. A isenção foi adotada visando a estabelecer a integração completa entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. De acordo com a RFB (2020), “a forma e o grau de integração da tributação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, mais especificamente o tratamento destinado aos dividendos, é considerado como parte da estrutura geral do imposto de renda e, por mais que essa escolha possa levantar questões sobre justiça fiscal com impactos na equidade do sistema, ela faz parte do sistema tributário de referência atual”.

Entre especialistas, esse tratamento decorrente de uma interpretação conceitual do sistema é polêmico, pois a renúncia fiscal envolve uma grande perda fiscal. Atualmente, a renda distribuída aos acionistas das empresas alcançou o recorde de R\$ 830 bilhões em 2022, o que equivale a 8,2% do PIB daquele ano.

O GT total associado ao IRPF é de R\$ 75,6 bilhões, equivalente a 0,71% do PIB de 2023 e a 16,58% do GT total. Os principais GTs associados ao IRPF são as renúncias fiscais decorrentes de gastos médicos (R\$ 24,5 bilhões, 0,23% do PIB), renúncias com aposentadoria por doenças graves (R\$ 20,7 bilhões, 0,19% do PIB), renúncias de

²² Para o caso do IRRF, estão delimitados tanto em imposto de renda de pessoa física, como corporativo. A justificava é que, nos DGTs, o IRRF não é segmentado entre pessoa física e pessoa jurídica. Com base na classificação conceitual e na descrição dos programas beneficiados disponibilizados pela RFB, abre-se em pessoa física e jurídica.

aposentadorias para pessoas com mais de 65 anos (R\$ 12,8 bilhões, 0,12% do PIB) e os descontos fiscais decorrentes de indenização por rescisão de contrato de trabalho (R\$ 10 bilhões, 0,09% do PIB).

Imposto de renda pessoa jurídica

Dos tributos atribuídos a pessoas jurídicas que integram os gastos tributários, estão incluídos IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) e IRRF (Imposto de Renda Retido Na Fonte).

A base de cálculo do imposto de renda e CSLL é o lucro real. A alíquota do IRPJ é de 15% mais um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$240 mil anuais e a alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% para as pessoas jurídicas financeiras. Há possibilidade de carregamento de prejuízos apurados em exercícios anteriores para utilização como forma de redução de lucros apurados em exercícios futuros. A compensação dos prejuízos de exercícios anteriores com o lucro apurado no presente pode ocorrer até o limite de 30% do lucro.

O lucro presumido é um sistema simplificado de tributação das empresas que é opcional para as que possuem faturamento anual de até R\$ 78 milhões. As empresas enquadradas no lucro presumido pagam seus impostos corporativos com base no faturamento ao invés do lucro. A base presumida de lucro varia entre o mínimo de 8% e 12% de IRPJ e CSLL, respectivamente. O percentual máximo sobe para 32%, para ambos os impostos, para determinados tipos de serviços.

Para muitas empresas, o fator de presunção de lucro envolve um grande incentivo fiscal, pois ao se tratar de um regime opcional, as empresas optam pelo lucro presumido na medida em que obtêm redução dos impostos devidos. A RFB não classifica o lucro presumido como gasto tributário, por entender que esse é um regime que busca a simplificação tributária, sendo considerado como parte do sistema de referência.

O Simples Nacional é um amplo regime tributário de empresas no Brasil destinado a empresas que faturam no máximo R\$ 4,8 milhões, com objetivo de simplificar o sistema para pequenas empresas. A empresa paga apenas um documento de arrecadação, referente não só ao IRPJ/CSLL, mas também aos demais impostos incidentes sobre a produção ou consumo (como IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS, além da contribuição previdenciária patronal em alguns casos), e o valor é rateado *a posteriori* entre os diversos tributos e esferas da federação, com base em uma proporção arbitrária do total que é atribuído a cada um deles.

O total do GT associado à tributação corporativa (IRPJ e CSLL) é de R\$ 99,7 bilhões em 2023, 0,94% do PIB e 21,85% do GT total. O Simples Nacional é o maior GT do Brasil. Em 2023, a renúncia fiscal total foi estimada em R\$ 88,5 bilhões, 19,41% do GT total federal e 0,82% do PIB. A parcela de renúncia fiscal do Simples Nacional decorrente somente da tributação corporativa (IRPJ e CSLL) foi de R\$ 32 bilhões, 7% do GT total federal e 0,3% do PIB. A Tabela 1, a seguir, resume os principais elementos tributários do lucro presumido e Simples Nacional, conforme os principais setores.

Tabela 1. Tributação do lucro nos regimes especiais, alíquotas sobre faturamento.

Sector	Simples		Lucro Presumido	
	Alíquota Total	IRPJ/CSLL	Base Presumida	IRPJ/CSLL
Comércio – 1	4%-11,1%	0,36%-2,61%	8% e 12%	2,28%-3,08%
Indústria – 2	4,5%-15%	0,41%-2,4%	8% e 12%	2,28%-3,08%
Serviços – 3	6%-19,5%	0,45%-9,75%	8%-32% e 12%-32%	2,28%-10,88%
Serviços – 4	4,5%-15,75%	1,53%-10,24%	32%	7,68%-10,88%
Serviços – 5	15,5%-19,25%	6,2%-9,72%	32%	7,68%-10,88%

Fonte: Gobetti (2024).

Nota: Os números juntos ao setor se referem ao anexo da lei. Foram selecionados os anexos mais importantes.

Os demais GTs associados à tributação corporativa são as renúncias para gastos médicos com funcionários das empresas no valor de R\$ 12,6 bilhões (0,12% do PIB e 2,8% do GT total) e as renúncias associadas às políticas de desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste – SUDAM e SUDENE – R\$ 14,5 bilhões (0,14% do PIB, 3,18% do GT total). Além disso, existem GTs para doações, gastos com pesquisas e inovação, incentivos fiscais para patrocínio de esportistas e eventos culturais, previdência, educação e gastos com produtos de informática.

Contribuição para a previdência social (CPS)

Das renúncias que envolvem a contribuição para a previdência social (CPS) está a desoneração da folha que possui alíquota diferenciada para setores específicos. Para realização de cálculo da desoneração da folha, utiliza-se o valor da massa salarial, que é a base de cálculo da folha. Em seguida, calcula-se a arrecadação teórica a partir do número de funcionários. O GT é a diferença entre esses dois valores. Para outros casos, aplica-se apenas a alíquota de contribuição sobre o valor de referência.

Os GTs de CPS atingiram R\$ 65,9 bilhões em 2023, equivalente a 0,62% do PIB e 14,46% do GT total. Os principais GTs são o Simples Nacional (R\$ 23,7 bilhões, 0,22% do PIB), entidades filantrópicas (R\$ 13,4 bilhões, 0,13% do PIB), a desoneração da folha (R\$ 9,4 bilhões, 0,09% do PIB) e o MEI (Microempreendedor Individual), um programa para formalização de pequenos empreendedores e trabalhadores autônomos que possuem faturamento anual até R\$81 mil (R\$ 5,2 bilhões, 0,05% do PIB).

Outros

Dos tributos restantes que integram os gastos tributários, estão incluídos o AFRMM (Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante), CONDECINE (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional), ITR (Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural), II (Imposto Sobre Importação) e IPI-V (Imposto Sobre Produtos Industrializados – Vinculado à Importação). A metodologia de cálculo para AFRMM é bem diversa, dependendo da legislação associada ao programa. Em geral, os valores são extraídos da base de acordo com o benefício fiscal e multiplicado pelo percentual de distribuição do PIB das funções orçamentárias, chegando ao gasto tributário. Já o imposto sobre importação é resultado do produto do valor importado pela alíquota associada.

Gastos tributários estaduais

Os gastos tributários estaduais aqui considerados são todas as renúncias de receitas divulgadas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estaduais.²³ Os Demonstrativos de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita podem ser acessados mediante consulta aos arquivos das últimas LDOs aprovadas por cada Estado. É comum também que alguns estados só divulguem as LDOs a partir de 2010, fazendo-se necessário entrar com pedidos de LAI para ter acesso aos dados de 2002 a 2009. Nem todos os Estados responderam à solicitação de informações, resultando em sub declaração, principalmente nos primeiros anos da pesquisa.²⁴

Ao consultar os dados, verificam-se heterogeneidades entre estados, e ao longo dos anos nos mesmos estados. Pode-se destacar, em primeiro lugar, uma variedade interpretativa do conceito de renúncia e compensação de receita, que leva alguns estados a não declararem renúncia de receita naquele período (caso de Paraná, Sergipe e Ceará, por muitos anos) ou até declararem renúncia de receita no exercício, mas avaliarem, muitas vezes de forma qualitativa, que a renúncia é compensada no planejamento orçamentário ou gera um aumento de receita (caso de Alagoas, Pernambuco, Pará, Mato Grosso do Sul, dentre outros).

Pode-se citar, como exemplo, o estado de Alagoas que divulgava os programas beneficiados, sem estimativa de renúncia, assumindo que o montante seria compensado com elevação da arrecadação total. O Estado do Ceará, por sua vez, não divulgou estimativa de renúncia por muitos anos, utilizando justificativa de que não haviam sido concedidos novos benefícios. Adicionalmente, ainda, argumentava que os benefícios já concedidos estavam “expurgados da receita estimada”.

Enquanto alguns estados não divulgaram renúncia de receita, mas tentaram justificar a compensação, outros apresentavam apenas uma observação de uma brecha normativa que permitiu, naquele momento, não divulgar as renúncias de receita. O Estado do Mato Grosso do Sul, por exemplo, aplicou um entendimento derivado da Portaria STN nº 249, de 30 de abril de 2010, de que não havia renúncia a ser reportada nas seguintes situações: “1) anteriores à promulgação da Lei Complementar nº 101/2000; 2) decorrentes de incentivos fiscais pretéritos, compensados em período anterior ao de referência (2012-2014); 3) provenientes de legislação de âmbito nacional” (Estado do Mato Grosso do Sul, 2012).

Outra heterogeneidade observada é quanto à segmentação da renúncia divulgada. Enquanto alguns estados delimitam as renúncias pelo grupo setorial beneficiado, outros o fazem pela legislação associada ou pela modalidade de tributo. Por muitos anos, os Estados pouco buscaram padronizar a metodologia de segmentação dos dados, o que, evidentemente, dificulta a realização de comparação e análise, assim como uma padronização da metodologia de cálculo.²⁵ Quanto aos tributos, todos os estados divulgaram renúncia de ICMS. Alguns

²³ Nesta seção, para cada exemplo de estado relatado, será replicada a expressão relativa a renúncia fiscal escolhida pelo estado, podendo ir de benefício fiscal, renúncia de receita, renúncia de origem tributária, gasto tributário, dentre outras.

²⁴ Para mais detalhes sobre a metodologia adotada na coleta de dados estaduais e acessar a base de dados, é possível acessar uma nota técnica aqui: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/outros/metodologia-de-estimacao-dos-gastos-tributarios-estaduais-e-dados-do-tecr>

²⁵ O estado de Alagoas, por exemplo, divulgava os programas beneficiados de forma segmentada. Em trecho da LDO de 2015, chegou a mencionar que as estimativas de renúncia realizadas em períodos anteriores haviam utilizado diferentes critérios, mediante “uma [falta de] metodologia definida e aprovada dos cálculos”. Adicionalmente, em alguns anos, deixou de divulgar um programa para o setor sucroalcooleiro, alegando desconhecer a clareza do cálculo do benefício fiscal que posteriormente voltaria a ser incluído nos relatórios.

chegam a divulgar renúncia de IPVA e ITCMD, que, em geral, representam menos de 10% da renúncia total para boa parte dos estados.

Em resumo, uma expressiva diferença de procedimentos metodológicos é adotada entre diferentes estados, e no mesmo estado ao longo do tempo. Existe uma dificuldade de realizar uma análise entre estados, já que não há uniformização metodológica para estimar a renúncia de receita.

Alguns estados identificam a renúncia de receita como gasto tributário: é o caso de São Paulo e Espírito Santo, ambos de forma recente. Enquanto São Paulo toma como base a alíquota média para cálculo de renúncia de receita, o estado do Espírito Santo estima o gasto tributário com ICMS com base na diferença entre o ICMS potencial e o ICMS real. No caso de Santa Catarina, que teve mudança metodológica considerável nos últimos anos, a LDO de 2024 destaca: “O Estado de Santa Catarina adotou o princípio da prudência na apuração da renúncia (renúncia técnica), calculando-a a partir da diferença entre a arrecadação hipotética sem o incentivo e a arrecadação efetiva com o incentivo. Assim, não se leva em consideração o fato de a empresa ter se instalado ou permanecido no Estado exclusivamente por conta do benefício concedido e que eventual revogação ensejaria a sua migração para outra Unidade da Federação mais atrativa do ponto de vista tributário” (Estado de Santa Catarina, 2024)²⁶.

Outro importante aspecto relatado nas LDOs como justificativa para a renúncia de receita é municiar o estado para a guerra fiscal. Nesse sentido, dada a autonomia dos estados em decidir suas alíquotas de imposto, há uma competição para atração de investimentos garantindo benefícios fiscais. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com objetivo de reduzir os impactos dos gastos tributários, estabeleceu regras para a criação de novas desonerações, que deveriam ser passadas por votação no Conselho, composto por todos os secretários da fazenda de cada estado. O objetivo é garantir reciprocidade nas transações de ICMS entre os estados. Entretanto, muitos estados concedem incentivos à margem dos acordos do Confaz, estimulando a guerra fiscal. Em represália, os estados que se sentem prejudicados entram com ações junto ao STF questionando a constitucionalidade dos incentivos, acarretando elevada insegurança jurídica. Afinal, se as renúncias de receita buscam o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, o mecanismo de guerra fiscal desvirtua o desejo inicial, uma vez que se todos os estados renunciarem, a desoneração perde seu efeito (Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul, 2022).

O impacto da guerra fiscal sobre a mensuração, avaliação e monitoramento dos GTs no nível subnacional é bastante relevante: “A condição de que o dispositivo tributário gere perda de receita, por exemplo, talvez seja o que enseje mais discussões no âmbito do ICMS, na medida em que, no contexto da guerra fiscal, é comum ouvir o argumento de que a concessão de alguns benefícios fiscais para instalação de novos investimentos não representariam renúncia de receita pois, sem eles, os empreendimentos não se concretizariam. De fato, em alguns casos talvez isso seja verdade, mas é muito difícil saber com certeza quando isso efetivamente ocorre, ou seja, quando de fato o investimento não teria ocorrido na ausência dos incentivos. Ademais, do ponto de vista nacional, é inequívoca a perda de receita de ICMS em função da guerra fiscal” (S. W. Gobetti, 2024).

²⁶ Adicionalmente, destaca-se o caso do Distrito Federal, que é um dos poucos estados que detalham com clareza novas exclusões, inclusões e acréscimos e seus impactos para as estimativas. Para isso, são disponibilizados dois documentos com a estimativa de renúncia. Um primeiro contempla os resultados e outro destaca a metodologia utilizada, trazendo com detalhes alterações no cenário legal que incorreram em novos acréscimos.

Manual de demonstrativos fiscais

A Secretaria do Tesouro Nacional (2024a) desenvolve e atualiza frequentemente o Manual de Demonstrativos Fiscais, com regras de harmonização a serem observadas, de forma permanente, pela Administração Pública, voltadas para o nível nacional e subnacional. A Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita são apresentadas no Demonstrativo nº 7 do Manual. Nele são identificados os tributos para os quais estão previstas renúncias de receita, destacando-se a modalidade da renúncia, os “setores/programas/beneficiários”, a previsão da renúncia para o ano de referência da LDO e para os dois exercícios seguintes, e as medidas de compensação pela perda prevista de receita com a renúncia.

Em geral, ao longo dos anos, as regras foram seguidas pela RFB nos DGTs, conforme mencionado. O mesmo procedimento não ocorreu para os estados que possuem diversas estruturas de apresentação das informações. Entretanto, em nível subnacional, principalmente após 2020, verifica-se uma maior estruturação, com maior descrição dos programas e benefícios e métodos de compensação. Além disso, estados que antes não divulgavam agora apresentam valores de estimativas de renúncia e compensação de receita. O grande benefício dessa maior homogeneidade será a maior comparabilidade de renúncia de receita via modalidade do tributo e setor beneficiado.

O Manual, entretanto, não indica a metodologia de cálculo da estimativa de renúncia, nem sugestões a respeito da descrição do método de cálculo utilizado. Alguns estados, por sua vez, utilizam o ano de referência em termos de base efetiva (caso de Alagoas e Pará, em alguns anos), enquanto outros realizam projeção. Por fim, alguns estados, como relatado ao longo desta seção, dividem os benefícios em microrregião (Espírito Santo e Pernambuco são exemplos ilustrativos) (Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, 2024a).

“

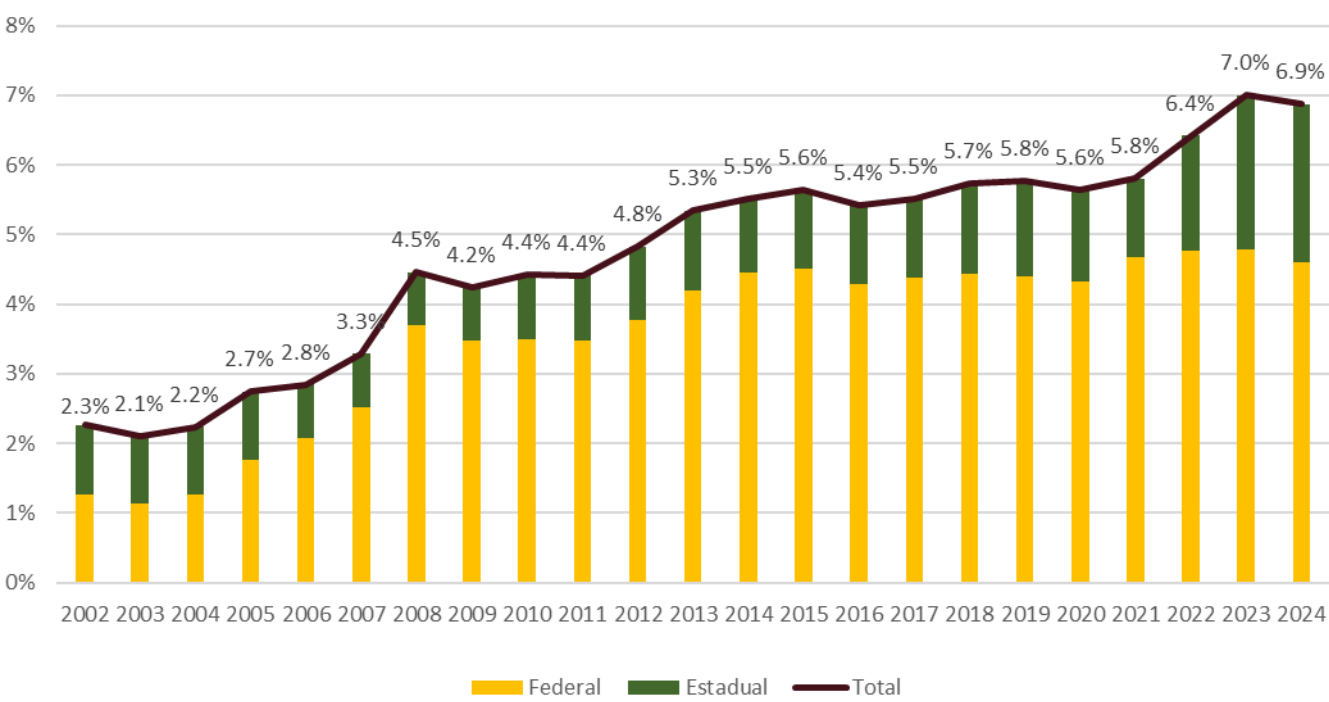
Além disso, estados que antes não divulgavam agora apresentam valores de estimativas de renúncia e compensação de receita. O grande benefício dessa maior homogeneidade será a maior comparabilidade de renúncia de receita via modalidade do tributo e setor beneficiado.

Estimativa de renúncia

O método de renúncia fiscal estima a perda de receita incorrida pelo governo devido à criação de um GT. Isso envolve comparar o montante de receitas efetivamente arrecadadas com o montante de receitas que seriam arrecadadas na ausência do GT, sem considerar as respostas comportamentais dos contribuintes.

Nesta seção, consideram-se gastos tributários como a soma dos gastos tributários em nível federal, disponibilizados pela RFB nos DGTs, e as renúncias de receita divulgadas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias em nível estadual em período equivalente.

Figura 1. Gastos tributários em porcentagem do PIB

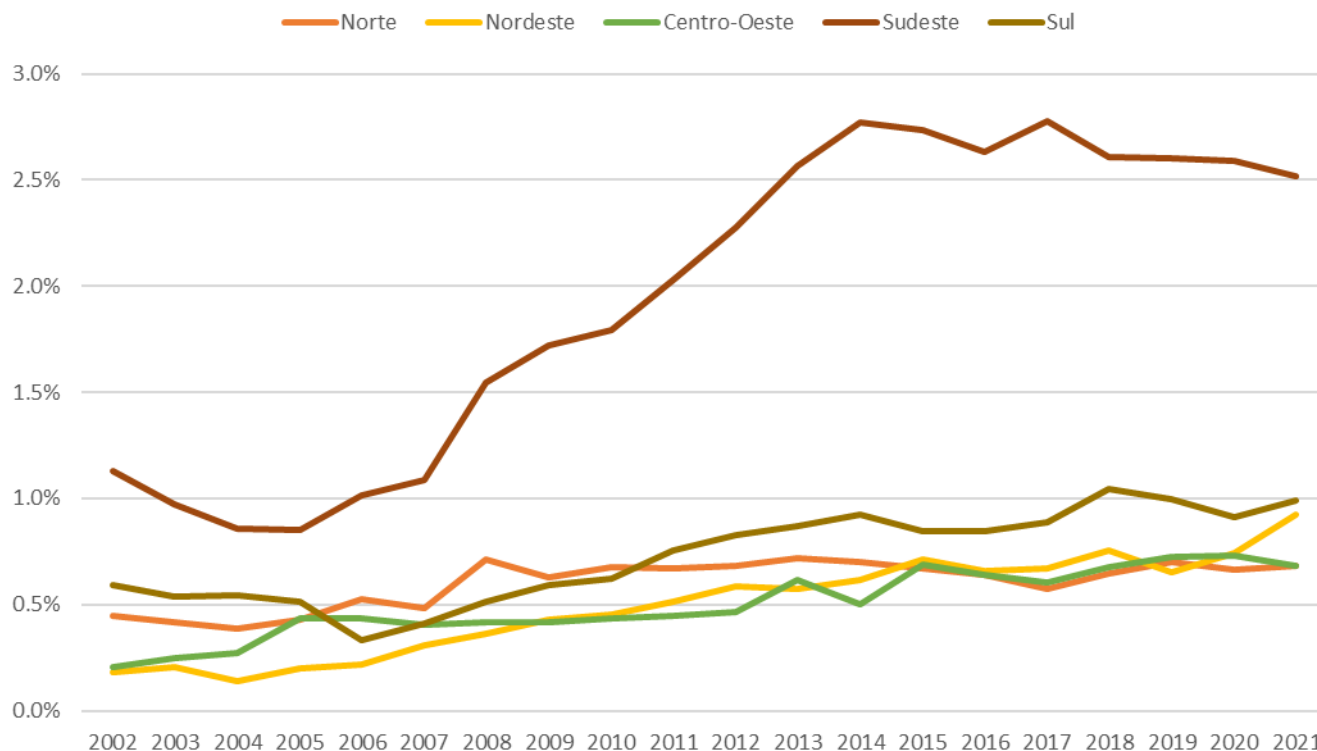


Fonte: Demonstrativo de Gastos Tributários - Receita Federal do Brasil, LDOs das Unidades Federativas e SEFAZ/RS (2020).
Nota: (2002-2007 e 2022-2024) Previsão PLOA e (2008-2021) Base Efetiva para gastos tributários federais.

Em relação ao PIB, os GTs de nível federal têm permanecido em torno de 4,5% do PIB, com perspectiva de chegar, em 2023 e 2024, segundo projeção, a porcentagem próxima a 5% do PIB. Adicionando a renúncia de receita dos estados, aumenta-se a porcentagem de 1,5 a 2% ao longo dos anos, totalizando aproximadamente 7% do PIB para os anos de 2023 e 2024. O aumento identificado do GT ao longo do tempo é resultado de uma combinação de fatores: (i) mais estados começaram a divulgar sua renúncia de receita; (ii) os estados melhoraram a divulgação, incluindo novos benefícios com metodologia de cálculo mais avançada; e (iii) ampliação de renúncia de receita. O FMI cita um estudo do COMSEFAZ que indica que as estimativas de renúncia de receita em nível subnacional estão subestimadas pela metade, podendo chegar a 4% do PIB nacional, em função da diferença metodológica dos cálculos e da heterogeneidade de conceitos discutida na seção anterior, sem considerar as

renúncias de receita em nível municipal, contemplando tributos como ISS, IPTU, ITCMD e IPVA. (Coelho, 2021)
Com base nessas estimativas não oficiais, o total de renúncia de receita poderia estar próximo aos 10% do PIB.

Figura 2. Gastos tributários em percentual do PIB regionalizado



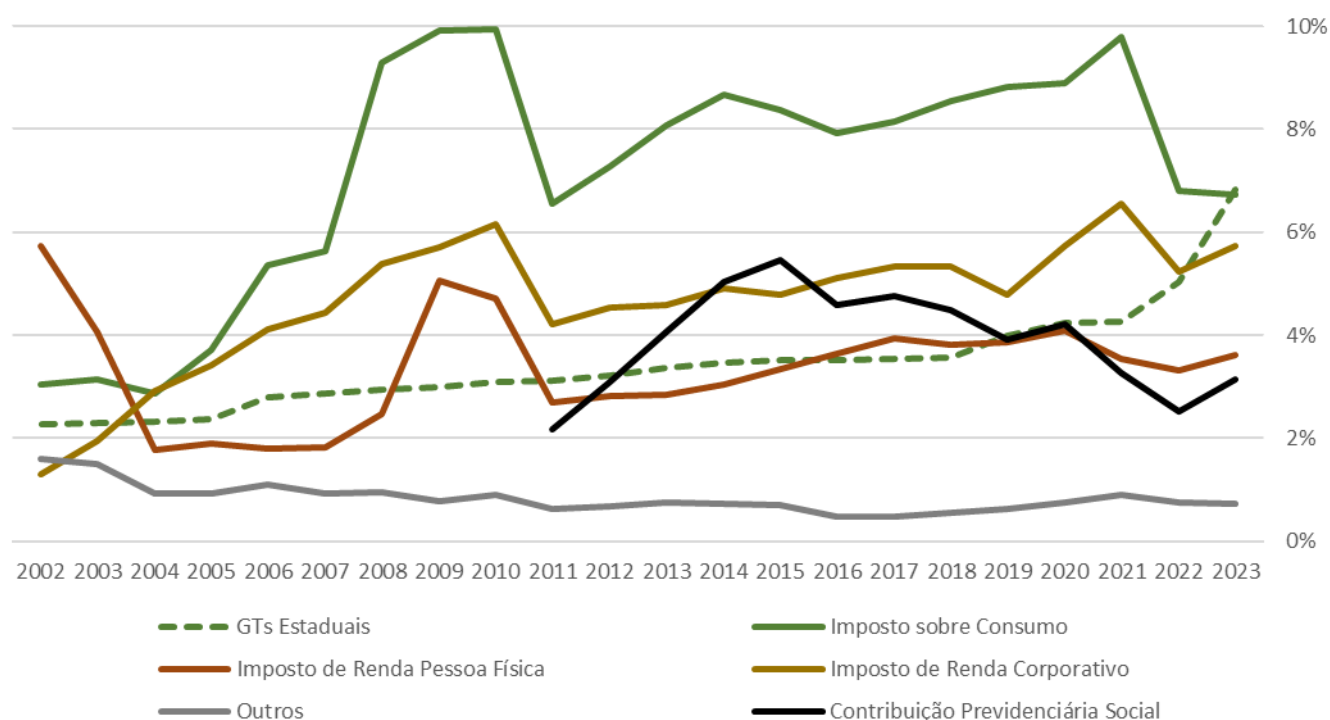
Fonte: Demonstrativo de Gastos Tributários - Receita Federal do Brasil, LDOs das Unidades Federativas e SEFAZ/RS (2020).

Nota: (2002-2007 e 2022-2024) Previsão PLOA e (2008-2021) Base Efetiva para gastos tributários federais.

Quanto ao gasto tributário em relação ao PIB regionalizado, verifica-se que a região Sudeste predomina em termos de renúncia de receita, seguida pelas regiões Sul e Nordeste, que, nos últimos anos, têm se aproximado da região Norte, diferenciando-se da tendência histórica em que o Norte ocupava a segunda ou terceira posição.

Em termos de arrecadação regional, a região Norte lidera, com renúncia que supera sua própria arrecadação. Em seguida, a região Nordeste apresenta níveis superiores a 50% da arrecadação nos últimos anos da análise. Já as regiões Sudeste, Centro-Oeste e Sul permanecem com menos de 50% de arrecadação. Medido como percentual da receita, esses dados evidenciam que as regiões com maior porcentagem de gastos tributários são aquelas que possuem mais demandas por desenvolvimento social.

Figura 3. Gastos tributários em percentual da arrecadação total



Fonte: Demonstrativo de Gastos Tributários - Receita Federal do Brasil, LDOs das Unidades Federativas e SEFAZ/RS (2020).

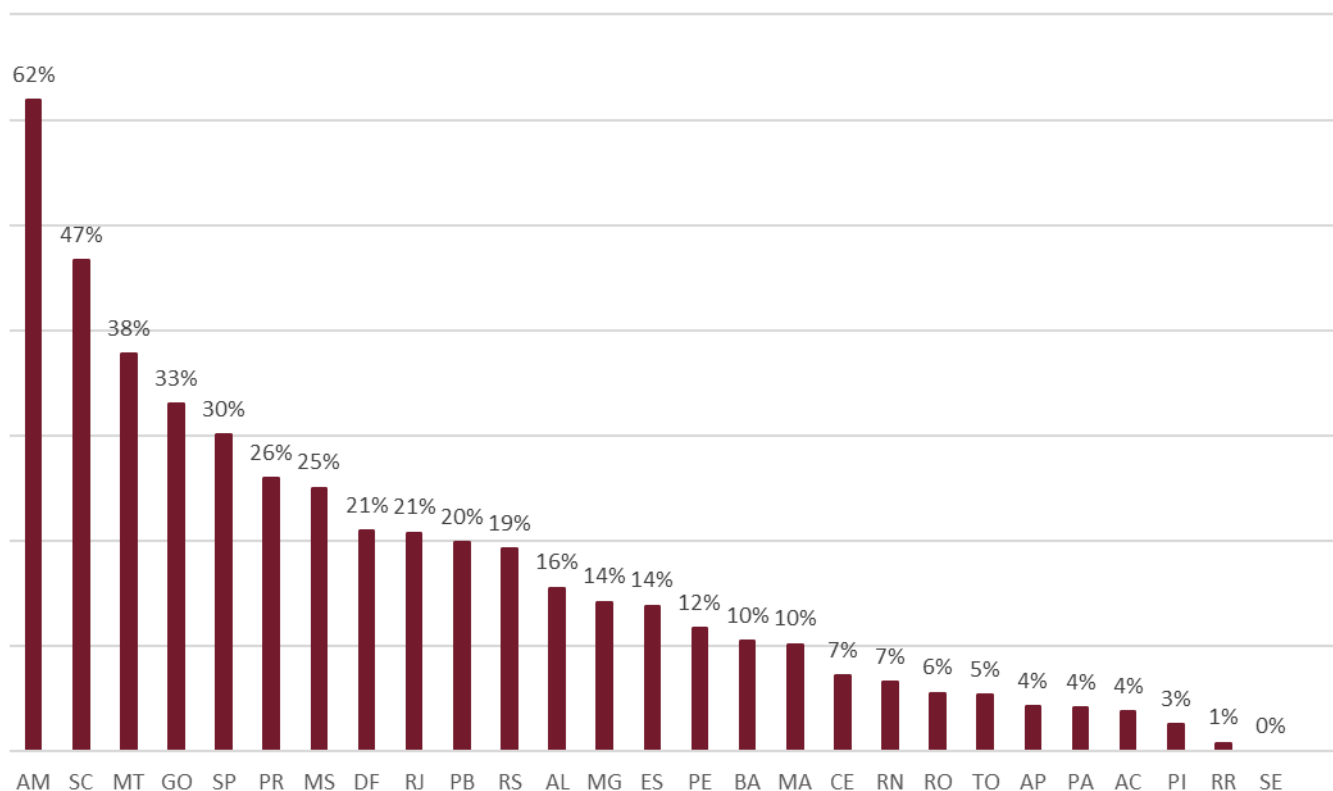
Nota: (2002-2007 e 2022-2023) Previsão PLOA e (2008-2021) Base Efetiva para GTs federais. GTs estaduais entram como Imposto Sobre Consumo.

Quando analisado por tributo, verifica-se que imposto sobre consumo predomina nas estatísticas de gasto tributário, especialmente devido ao PIS/COFINS. Também se observa que, a partir de 2011, a contribuição previdenciária social (CPS) torna-se relevante, chegando a valores entre 4,5% a 5% da arrecadação nos últimos anos. Observa-se também um aumento das renúncias de receita em nível estadual para os anos de 2022 e 2023. O aumento é devido a mudanças metodológicas no cálculo da estimativa de renúncia de receita realizado por determinados estados, caso de São Paulo e Santa Catarina, por exemplo, e ao aumento das renúncias decorrentes do ICMS sobre combustíveis.

Atualmente mais de 70% do montante de gastos tributários possuem período de vigência indeterminado. Assim, depreende-se que boa parte dos gastos tributários atuais não possuem previsão de término de vigência do benefício. Segundo os dados federais, dos 128 gastos tributários vigentes, 95 continuarão vigentes até 2073.

Em termos de função orçamentária, em nível federal, predomina Comércio e Serviço com 22,13%, seguido de Agricultura com 14,92%, Saúde com 14,11%, Indústria com 12,83% e Trabalho com 9,98%. Destacando já os programas beneficiados, destaca-se o Simples Nacional, que corresponde a 21,70%, Agricultura e Agroindústria com 12,12%, Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – IRPF com 8,85%, Desenvolvimento Regional com 7,91% e, finalmente, Entidades Sem Fins Lucrativos com 7,56% e Combustíveis com 7,40%.

Figura 4. Gasto tributário estadual em percentual de arrecadação



Fonte: LDOs das UF's de 2023 e IBGE

Por fim, o gráfico acima considera a renúncia de receita por estado. É possível observar que o padrão difere do gasto tributário regionalizado. Alguns estados da região Norte, por exemplo, não apresentam nível de renúncia semelhante ao restante da região. Caso semelhante para a região Sul, em que Santa Catarina possui indicador elevado, comparativamente. A relação esperada de que os estados menos desenvolvidos estão mais propensos a renunciar não é verificada no gráfico acima. Isso pode ocorrer porque (i) as renúncias não têm gerado o efeito esperado, (ii) a guerra fiscal praticada com renúncias de ICMS entre vários estados tem se anulado ou (iii) as renúncias são mal estimadas. Observa-se, portanto, que há muito a melhorar tanto na qualidade das estimativas, quanto na transparência e avaliação dos benefícios.

Avaliação

A criação de um órgão responsável pela avaliação de políticas públicas custeadas por GTs é recente. A escolha das políticas a serem avaliadas é feita de acordo com o Plano Plurianual.

Antes de 2019, não havia um órgão responsável pela avaliação dos GTs. Neste período, foram encontradas apenas avaliações de pesquisadores acadêmicos. Em relação ao programa SUDENE, por exemplo, foi encontrado efeito positivo de 30% na geração de empregos no setor turístico entre 2002-2009 (Garsous et al., 2017). Em relação ao programa SIMPLES, encontrou-se um efeito de 13% na formalização de empresas varejistas, em comparação com empresas de setores não elegíveis (Monteiro & Assunção, 2012). Além disso, existem resultados apontando que a redução da informalidade entre empresas não está necessariamente relacionada com aumento de PIB ou de produtividade (Ulyssea, 2018). Ao analisar o efeito da desoneração da folha de pagamento sobre empregos e salários em 2012, encontrou-se um efeito positivo de 15% no número de empregos e 2% de aumento nos salários nos primeiros anos (Scherer, 2015), mas tal efeito foi se dissipando com o tempo (Freitas & Paes, 2022).

Desde a sua criação, em 2019, o CMAP tem apresentado relatórios de avaliação de políticas públicas, que são disponibilizados online²⁷ e, dentro de cada área, separados em políticas custeadas com gastos diretos e indiretos. Dentre as 34 avaliações realizadas pelo CMAP em relação aos gastos indiretos (subsídios), destacam-se quatro relatórios particularmente significativos:

(I) Simples Nacional (SN):

Trata-se de um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, aplicável às micro e pequenas empresas (MPE). Em 2020, os gastos tributários com o SN foram estimados em R\$83,2 bilhões (aproximadamente 25% do total previsto no DGT), representando 1,1% do PIB. Não foi encontrada convergência entre os gestores quanto aos objetivos do programa, o que impede a elaboração de indicadores e metas para a política e impede seu monitoramento e avaliação (CMAP, 2020). Para acompanhar a política, em 2013, foi criado o Comitê Interministerial de Avaliação do Simples Nacional (CIASN), que nunca teve atuação efetiva desde sua criação, sendo formalmente extinto em 2019.

Um dos pontos ressaltados no relatório é a crítica ao conceito de GT, que parte da premissa de que não haverá mudança de comportamento das empresas após a criação do subsídio, propondo uma nova metodologia (*bunching*) para realizar as estimativas. Um dos efeitos comportamentais negativos é o incentivo ao nanismo tributário, ou seja, represar o crescimento da empresa para não sair da região de elegibilidade do GT (Nascimento & Mattos, 2023). Os limites de enquadramento do Simples Nacional são muito elevados de modo que o regime atrai muitas empresas por conta da carga tributária mais baixa. É comum uma empresa grande desmembrar alguma operação para reduzir seu custo tributário criando uma empresa nova no regime do Simples (Gobetti, 2024). O Simples é muito mais do que um regime de simplificação tributária; trata-se de uma grande desoneração fiscal para as empresas, estimulando práticas de planejamento tributário que resultam em elevado custo fiscal.

²⁷<https://www.gov.br/planejamento/pt-br/acao-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/area>

Em relação à avaliação de impacto do SN sobre o emprego e a dinâmica das empresas, o relatório se baseou em estudo acadêmico que constatou efeito positivo no número de empregos formais – as empresas do SN criaram 3% empregos a mais que empresas que seriam elegíveis mas não optaram pelo Simples Nacional – devido ao aumento de firmas formais (Matsumoto, 2021). O relatório do CMAP foi encaminhado ao Congresso Nacional e à Presidência da República em 2021 e, até a presente data, não foram identificadas alterações na política conforme os termos indicados pelo CMAP, em especial devido à falta de uma estrutura de governança.

Quanto à efetividade da política para a diminuição da regressividade tributária, estudo realizado por Sergio Gobetti aponta que o Simples Nacional aumenta as desigualdades, de vez que 2% de brasileiros com empresas no SN concentram 20% de todos os dividendos deste regime especial (O Globo, 2024). Todavia, considerando o peso que as MPEs possuem na geração de empregos, qualquer revisão desta desoneração se torna muito difícil (Barbosa, 2022).

(II) Microempreendedor Individual (MEI):

Trata-se de uma modalidade do regime tributário do Simples Nacional que confere simplificação, isenção de custos de registro e redução de carga tributária e previdenciária para microempreendedores com receita bruta anual de até R\$81 mil e até 1 empregado. Em 2019, a estimativa de renúncia era de R\$3,1 bilhões. O relatório alertou para o risco à sustentabilidade do sistema previdenciário, uma vez que a alíquota para MEI é 5%, inferior aos 11% previstos para o Plano Simplificado de Previdência Social. Além disso, há riscos de “pejotização”²⁸ e desvio de finalidade por parte de empregadores, após a Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017) (CMAP, 2021). Em relação à avaliação de impacto do MEI, o relatório se baseou em estudos acadêmicos que constataram efeitos positivos na formalização de empresas, mas não na criação de novas empresas (Rocha et al., 2018). O relatório foi encaminhado ao Congresso Nacional e à Presidência da República em 2022 e, até a presente data, não foram identificadas alterações na política, nos termos indicados pelo CMAP.

(III) dedução de despesas médicas no IRPF:

Em 2023, os gastos tributários com esta política foram estimados em R\$25 bilhões. Diferentemente do que ocorre com gastos com instrução, não há limite para dedução de despesas privadas com saúde no Imposto de Renda e esse GT acaba favorecendo a população de maior renda (Coelho, 2021), ou seja, os 20% com renda superior ao limite obrigatório para declaração de renda. O relatório sugere o fim do benefício, indicando que não haveria impacto no SUS, ou o estabelecimento de um teto, a exemplo do que já ocorre no caso da educação (CMAP, 2021a). O relatório foi encaminhado ao Congresso Nacional e à Presidência da República em 2021 e, até a presente data, não foram identificadas alterações na política nos termos indicados pelo CMAP, uma vez que o Projeto de Lei 2.337/2021 ainda está em tramitação no Senado Federal.

(IV) desoneração de PIS/COFINS da cesta básica:

Em 2023, os gastos tributários com esta política foram estimados em R\$35 bilhões. Entre os pontos levantados pelo CMAP, constam a exclusão de alimentos ultraprocessados da lista de produtos da cesta básica, bem como a reformulação da política, com o fim da desoneração e aplicação de uma alíquota menor para todos os produtos (redução de 1,5%), junto com o aumento dos valores dos programas de transferência de renda. Desta forma, os

²⁸ Pejotização é a “prática de constituição de sociedades prestadoras de serviços de profissões regulamentadas (...) como mecanismo alternativo para submissão de rendas do trabalho de profissionais liberais à sistemática de tributação das pessoas jurídicas, com o deslocamento da base tributária para uma incidência menos gravosa (Brasil, Receita Federal do Brasil, 2016).

beneficiários mais atingidos seriam realmente as pessoas de renda mais baixa, e não os mais ricos, que em termos absolutos, beneficiam-se quatro vezes mais que os mais pobres (Coelho, 2021).

Os relatórios aqui elencados indicam que houve algum grau de evolução na etapa de avaliação do ciclo de políticas, mas seu impacto no processo decisório ainda não foi sentido. Pode-se observar tal descompasso quando se analisam os resultados e recomendações dos programas avaliados e a resposta (ou ausência de resposta) dos órgãos gestores. O seu principal valor agregado tem sido a promoção de transparência e *accountability* e o fomento a uma cultura organizacional de maior e melhor coordenação e comando (Silverwood-Cope & Ling, 2022).

De outro giro, o próprio CMAP já apontou para a fragilidade do conceito de GT e a necessidade de sua revisão. O Repetro, por exemplo, é uma política que possui alto impacto nas finanças públicas e que não aparece no DGT. Entre 2015 e 2023, 267 empresas da cadeia de produção de óleo e gás obtiveram R\$260 bilhões em renúncias fiscais (INESC, 2024), evidenciando a sobreposição de benefícios e a consequente lacuna de transparência quanto à sua composição e volume (INESC, 2023).

Com efeito, o CMAP promove análises individuais de benefícios, mas ainda não debateu reformas sistêmicas e transversais que possam, de forma concreta, permitir aos órgãos o monitoramento e a avaliação dos benefícios. Isso aponta para a relevância do CMAP como instância de avaliação *ex post* de políticas públicas, mas sua insuficiência em resolver problemas de gestão e governança (Silverwood-Cope & Ling, 2022). E sem realizar a avaliação destas políticas em conjunto, não é possível obter evidências do seu custo-benefício (Coelho, 2021).

“

Com efeito, o CMAP promove análises individuais de benefícios, mas ainda não debateu reformas sistêmicas e transversais que possam, de forma concreta, permitir aos órgãos o monitoramento e a avaliação dos benefícios.

Economia política e reforma

Apesar das alterações legislativas para reduzir os GTs, a falta de regulamentação específica quanto a critérios objetivos e metas de desempenho, a multiplicidade de instrumentos e a falta de indicação formal de um órgão gestor para acompanhar a política dificultam este processo. Além disso, muitos GTs foram excepcionados por tais alterações legislativas, o que impede a sua redução.

Nas últimas décadas, os GTs proliferaram no Brasil, como forma de ultrapassar a complexidade e alta carga tributária, bem como a desaceleração da economia após o fim do ciclo de *commodities*. Em regra, as justificativas apresentadas para a criação de GTs envolvem a geração de empregos, o desenvolvimento regional, a formalização de empresas e a diminuição da pobreza (Coelho, 2021). Não obstante, em comparação com outros países, sejam eles ricos ou emergentes, a razão GT/PIB no Brasil não é elevada. Ademais, parte do aumento no montante dos GTs se deve não apenas à criação de novos GTs, mas a mudanças na base de cálculo da desoneração, com a inclusão de contribuições sociais e previdenciárias no cálculo da RFB, bem como ampliação da faixa de faturamento de MPEs e a consequente desoneração de mais empresas (Barbosa, 2022).

Em 2016, foi aprovada a EC nº 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal (NRF), fundado em uma regra de expansão da despesa que impõe um teto de gastos no âmbito do orçamento federal. No entanto, o gasto indireto de natureza tributária não é alcançado por essa regra limitadora da expansão da despesa, o que acabou constituindo um componente adicional de incentivo a sua expansão (Coelho, 2021). O fato de os benefícios fiscais serem explicitados em diferentes demonstrativos que compõem as informações complementares do Orçamento Geral da União (OGU), sem constar da peça principal do orçamento, diminui a transparência dos recursos públicos. Isso porque os valores renunciados acabam não sendo debatidos, ficando à margem do controle das regras fiscais, o que prejudica tanto o processo decisório na consecução de políticas públicas quanto a prestação de contas dos agentes públicos.

Conforme a Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (2022), uma série de reduções de tributos foi instituída com a pandemia de Covid-19, as quais somaram R\$28,3 bilhões em 2020 (cerca de 0,38% do PIB). Entre os gastos tributários criados, vale a pena ressaltar a redução a zero das alíquotas de IOF sobre operações de crédito, com estimativa de renúncia de R\$ 18,6 bilhões em 2020 (Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, 2022). Nos anos seguintes, para estimular a retomada das atividades econômicas, outras medidas de redução tributária foram introduzidas, entre elas o Programa para Retomada do Setor de Eventos (Perse-RFB), cujo montante declarado de renúncia foi de R\$9,6 bilhões entre janeiro e agosto de 2024 (Receita Federal do Brasil, 2024b).

Como contraponto à expansão dos gastos indiretos, a EC nº 109/2021, em seu artigo 4º, estabeleceu a necessidade de um plano de redução gradual de incentivos tributários, acompanhado de cada norma que os estabeleceu, bem como das estimativas de impacto financeiro e orçamentário, para que, até 2029, não ultrapassem 2% do PIB. Todavia, além de ainda aguardar regulamentação por lei complementar para definição de critérios objetivos e metas de desempenho, o dispositivo também ressalvou seis benefícios de serem incluídos no plano de redução, os quais somam 2% do PIB (Coelho, 2021), como a Zona Franca de Manaus, Simples Nacional, cesta básica, Fundos Constitucionais de Desenvolvimento Regional e a concessão de bolsas por instituições de ensino superior. Com isso, cria-se uma brecha para determinados contribuintes considerarem que tais benefícios possuem proteção constitucional.

Houve algumas tentativas de aumentar a restrição para a criação, o controle e a transparência dos GTs através das LDOs – por exemplo, instituição de reavaliação periódica para gastos tributários com vigência superior a cinco anos; previsão de uma cláusula de vigência de cinco anos; necessidade de avaliação do Ministério da Economia; estabelecimento dos demonstrativos de gastos que devem acompanhar as LDOs (Silverwood-Cope & Ling, 2022). Todavia, como a LDO não é uma lei perene, tais mecanismos podem ser criados ou extintos de um ano para o outro. De toda forma, a determinação de apresentação de estimativa de impacto financeiro-orçamentário consta, desde 2016, do artigo 113 do ADCT, sendo considerada pelo Supremo Tribunal Federal como “requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, [que se dirige] a todos os níveis federativos”.²⁹ Mesmo assim, tal mecanismo não tem surtido o efeito de reverter a tendência expansiva dos GTs, seja porque a maior parte dos GTs foi estabelecida há algum tempo e possui prazo indeterminado, seja devido ao efeito meramente informativo das recomendações dos órgãos de controle e dos pareceres técnicos dos Ministérios em relação aos membros do Poder Legislativo.

Em 2023, foi aprovada a EC nº 132, para reformar o sistema tributário. Nesta primeira etapa, o objetivo foi melhorar a tributação sobre o consumo – que tem um impacto profundo nos segmentos mais pobres da população – por meio, entre outros mecanismos, da adoção de um sistema tributário menos distorcivo sem aumento de carga tributária. Ocorre que o grande número de benefícios fiscais e regimes diferenciados para alguns setores dificulta a definição a calibragem do novo sistema: quanto mais bens e serviços recebem um tratamento favorecido, maior é a alíquota padrão necessária para manter a carga tributária atual (CNN Brasil, 2024; Gobetti & Rocha, 2023). E a criação de inúmeras exceções (Brasil, Câmara dos Deputados, 2023) acaba contribuindo para a manutenção da complexidade do sistema tributário brasileiro.

De todo o modo, mesmo com a aprovação de muitas isenções, espera-se maior harmonização do sistema tributário e uma redução dos GTs. No nível federal, apesar da exceção ao Simples Nacional e a Zona Franca, vários GTs devem ser eliminados a partir de 2029, quando se inicia o novo sistema. No nível estadual, o impacto também será grande, porque a reforma tributária do consumo enfraquece a lógica de guerra fiscal que embasou boa parte dos benefícios fiscais estaduais. Durante o período de transição previsto na reforma, na medida em que o ICMS diminui, o valor dos benefícios também é reduzido. Ademais, para um grupo limitado de benefícios (onerosos), a reforma previu uma compensação para o contribuinte equivalente à redução do benefício, a qual se estenderá, no máximo, até o final do período de transição. Assim, espera-se uma queda no volume de GTs estaduais.

É importante ressaltar que a EC nº 132/2023 estabeleceu mais uma tentativa de controle das renúncias fiscais. O artigo 9º, § 10, dispõe que os regimes diferenciados referentes ao novo imposto sobre bens e serviços, na forma de futura lei complementar,³⁰ devem ser submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício.

Segundo Barbosa (2022), para a redução dos GTs, são imprescindíveis:

- (I) reavaliação dos limites de faturamento e alíquotas de contribuição de MPEs e MEIs, dada a sua subtributação em relação ao regime do lucro presumido, que é a alternativa imediatamente acima do Simples Nacional;

²⁹ ADI 5816, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 5/11/2019, DJE de 25/11/2019.

³⁰ Ver Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, atualmente em tramitação no Senado Federal.

- (II) revisão das isenções e deduções do imposto de renda, em especial aposentadorias por moléstia grave e acidentes de trabalho, e criação de um teto para dedução de despesas de saúde;
- (III) revisão dos diversos regimes de desoneração setorial, sobretudo do setor agropecuário.

Além dos diversos tratamentos favorecidos, outros pontos merecem atenção no que tange à criação de uma governança efetiva dos GTs. De forma geral, cabe ao Legislativo a formulação e/ou aprovação do ato legal que estabelece um GT. Ocorre que a multiplicidade de instrumentos, a falta de indicação formal de um órgão gestor para acompanhar a política (como ficou patente na avaliação do CMAP sobre o Simples Nacional), bem como de parâmetros de informações sobre beneficiários, prazos, objetivos, metas e indicadores que os atos legais precisam cumprir, impede a gestão posterior pelo Executivo. Tanto a criação quanto a gestão dos gastos tributários padecem de certa indefinição na partilha de atribuições entre os órgãos centrais e setoriais (Pellegrini, 2014), fazendo-se necessária a coordenação entre os gestores que executam o orçamento e aqueles que avaliam os GTs, para evitar sobreposição de objetivos na implementação de políticas públicas, em especial nos entes subnacionais.

Ademais, a falta de um consenso quanto ao conceito de GT acaba criando brechas legais para o uso político e paroquial deste instrumento, em um assunto que é extremamente sensível. Na prática, para ser efetiva, a reforma dos GTs deve ser coordenada, entre os diferentes níveis de governo, e ampla, atingindo problemas de eficiência e equidade em conjunto com a arrecadação tributária. Isso torna as mudanças mais palatáveis, ao garantir um sistema tributário nacionalmente coerente e ao dividir os custos da reforma entre vários grupos.

Referências

Anuário Estatístico do Brasil. (2023). Tabela 7.4.3.1 -Taxa média de câmbio - real/dólar - 2018-2023.

https://anuario.ibge.gov.br/images/aeb/2023/s7/2_pdf/s7t4301.pdf

Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul (Diretor). (2022). *Gastos Tributários—Transparência e avaliação dos gastos tributários: O caso do ICMS* [Gravação de vídeo]. https://www.youtube.com/watch?v=iCN6X_OkOZg

Barbosa, N. (2022). Mito e realidade sobre desoneração tributária no Brasil. Em M. Pires (Org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Fundação Getulio Vargas.

Brasil, Congresso Nacional. (2012). *Parecer Legislativo do Projeto de Lei de Conversão n. 18/2012, referente à Medida Provisória nº 563, de 5 de abril de 2012.* <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3684413&ts=1630416146296&disposition=inline>

Brasil, Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. (2020). *Relatório de Avaliação Simples Nacional.* https://www.gov.br/planejamento/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/2020/subsidios/relatorio_avaliacao-cmas-2020-simples-nacional.pdf

Brasil, Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. (2021a). *Dedução das Despesas Médicas do IRPF.*

Brasil, Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. (2021b). *Relatório de Avaliação Microempreendedor Individual.*

Brasil, Controladoria-Geral da União (2024). *Portal da Transparência disponibiliza dados sobre renúncias fiscais.* <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2024/01/portal-da-transparencia-disponibiliza-dados-sobre-renuncias-fiscais>

Brasil, Ministério da Fazenda. (2012). *Medida Provisória 563, de 5 de abril de 2012. Exposição de Motivos.*

Brasil, Ministério da Fazenda. (2022). *Consolidação fiscal com redução da carga tributária e mudanças econômicas pela oferta.* <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2022/ni-consolidacao-fiscal-com-reducao-da-carga-tributaria-e-mudancas-economicas-pela-oferta.pdf/view>

Brasil, Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. (2022). *Governo reduz IOF de operações de créditos durante a pandemia.* <https://www.gov.br/gestao/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/principais-acoes-na-area-economica/acoes-combate-a-covid-19/acoes-2020-combate-a-covid-19/governo-reduz-iof-de-operacoes-de-creditos-durante-a-pandemia>

Brasil, Receita Federal do Brasil. (2016). *O fenômeno da “pejotização” e a motivação tributária.*

Brasil, Receita Federal do Brasil. (2020). *Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação.*

Brasil, Receita Federal do Brasil. (2024a). *Informações metodológicas.* <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/anexo-metodologico-versao-1-4.pdf/view>

Brasil, Receita Federal do Brasil. (2024b). *DIRBI - Contribuintes declararam ter usufruído mais de R\$ 97,7 bilhões até agosto.* <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/novembro/dirbi-contribuintes-declararam-ter-usufruido-mais-de-r-97-7-bilhoes-ate-agosto#:~:text=Novo%20Perse,R%24%209%2C6%20bilh%C3%B5es>

Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (2024). *Benefícios tributários e responsabilidade fiscal.* <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/cidadania-tributaria/por-assunto/indice-assuntos-portal/outros-assuntos-1/beneficios-tributarios-e-responsabilidade-fiscal>

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional. (2024a). *Manual de Demonstrativos Fiscais.* <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/mdf>

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional. (2024b). *Estatísticas de Finanças Públicas e Conta Intermediária de Governo 2023.* <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/estatisticas-de-financas-publicas-e-conta-intermediaria-de-governo/2023/114>

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2014). *Acórdão n° 1205, Processo n° 018.259/2013-8.* <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1205/%2520%2520ANOACORDAO%253A%25222014%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/7/%2520?uuid=c2634e60-564d-11ea-8d41-2b6e1ca5e32e>

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2016). *Acórdão n° 793, Processo n° 033.150/2015-0.* <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/793/%2520%2520ANOACORDAO%253A%25222016%2522%2520COPIARELATOR%253A%2522RAIMUNDO%2520CARREIRO%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=c2634e60-564d-11ea-8d41-2b6e1>

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2018a). *Acórdão n° 2497, Processo n° 016.332/2017-2.* <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2497/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/5/%2520?uuid=c2634e60-564d-11ea-8d41-2b6e1ca5e32e>

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2018b). *Acórdão n° 2756, Processo n° 029.350/2017-4.* <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2756/%2520%2520ANOACORDAO%253A%25222018%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520?uuid=c2634e60-564d-11ea-8d41-2b6e1ca5e32e>

Brasil, Tribunal de Contas da União. (2020). *Acórdão n° 1.112, Processo n° 006.625/2019-3.*

Casalecchi, A. (2024). *Desoneração da folha de pagamentos: Cenários de arrecadação para as medidas compensatórias (Nota Técnica n. 56).* Instituição Fiscal Independente.

CNN Brasil. (2024). *Alterações feitas pela Câmara elevam para 28% alíquota geral da reforma tributária, diz estudo da Fazenda.* CNN Brasil, (Agosto 23). <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/alteracoes-feitas-pela-camara-elevam-para-28-aliquota-geral-da-reforma-tributaria-diz-estudo-da-fazenda/>

Coelho, M. (2021). *Brazil: Tax Expenditure Rationalization within Broader Tax Reform (SSRN Scholarly Paper 4026443).* <https://papers.ssrn.com/abstract=4026443>

de Pinho, C. A. B. (2018). Medidas provisórias e políticas públicas: Uma análise do papel do Congresso Nacional nas políticas de saúde no governo Dilma (2011-2016). *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, 8(3), 55–74.

Estado de Santa Catarina. (2024). *Lei de Diretrizes Orçamentárias—SC*.

Estado do Mato Grosso do Sul. (2012). *Lei de Diretrizes Orçamentárias—MS*.

Fernandes, A. (2024). *Empresas declaram à Receita ter recebido R\$ 97,7 bi em incentivos fiscais até agosto*. Folha de S. Paulo, (Novembro 18). <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/11/empresas-declaram-a-receita-ter-recebido-r-977-bi-em-incentivos-fiscais-ate-agosto.shtml>

Freitas, C. E. de, & Paes, N. L. (2022). Impactos da Desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego formal e a competitividade industrial: Uma aproximação pelo método de Difference in Differences com Propensity Score Matching. *Estudos Econômicos (São Paulo)*, 52, 281–316. <https://doi.org/10.1590/1980-53575222cfnp>

Garsous, G., Corderi, D., Velasco, M., & Colombo, A. (2017). Tax Incentives and Job Creation in the Tourism Sector of Brazil's SUDENE Area. *World Development*, 96, 87–101. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2017.02.034>

Gerbase, L., & Lopes, C. C. (2021). *Benefícios Tributários no Brasil*. INESC.

Gobetti, S., & Rocha, M. (2023). Opinião | O modelo internacional de IVA e a questão das alíquotas –parte 2. *Poder360*. <https://www.poder360.com.br/opinioao/o-modelo-internacional-de-iva-e-a-questao-das-aliquotas-parte-2/>

Gobetti, S. W. (2024). *Ineficiências e iniquidades do imposto de renda: Da agenda negligenciada para a próxima etapa da reforma tributária*. IPEA.

Graner, F. (2020). *Ministério da Economia rejeita maioria das propostas de renúncia tributária*. Valor Econômico (Outubro 22). <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/10/22/ministerio-da-economia-rejeita-maioria-das-propostas-de-renuncia-tributaria.ghtml>

INESC. (2023). *Subsídios às fontes fósseis e renováveis (2018-2022)*. https://inesc.org.br/wp-content/uploads/2023/11/notametodologica-subsidio-fosseis_renovaveis.pdf?x12453

INESC. (2024). *Dados inéditos da Receita Federal do Brasil revelam renúncias bilionárias em favor da indústria do petróleo*. <https://inesc.org.br/wp-content/uploads/2024/09/levantamento-inedito-mostra-renuncias-bilionarias-para-industria-petroleo-docx.pdf?x12453>

Instituição Fiscal Independente (IFI). 2024. *PROJEÇÕES DA IFI*. <https://www12.senado.leg.br/ifi>

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2023). *Estatísticas*. <https://www.ibge.gov.br/pt/inicio.html>

International Monetary Fund (IMF). (2019). Brazil: Technical Assistance Report-Strengthening the Framework for Subnational Borrowing. *IMF Staff Country Reports*, 2019(302). <https://doi.org/10.5089/9781513514710.002>

Matsumoto, M. (2021). *Essays in Firm Taxation and Job Loss*. <https://dataspace.princeton.edu/handle/88435/dsp01fq977x851>

- Monteiro, J. C. M., & Assunção, J. J. (2012).** Coming out of the shadows? Estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises. *Journal of Development Economics*, 99(1), 105–115. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2011.10.002>
- Nascimento, M., & Mattos, E. (2023).** Do lower taxes reduce the size of the firms? Evidence from micro-entrepreneurs in Brazil. *Economics Letters*, 226. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2023.111068>
- O Globo. (2024, setembro 29).** Para ninguém pagar o pato dos impostos. <https://oglobo.globo.com/opiniao/artigos/coluna/2024/09/para-ninguem-pagar-o-pato-dos-impostos.ghtml>
- Pellegrini, J. A. (2014).** *Gastos Tributários: Conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td159/at_download/file
- Pires, M. (2024).** *Carga Tributária Bruta: 1990-2023*. FGV. <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br>
- Redonda, A., Millan, L., von Haldenwang, C., Berg, S., & Aliu, F. (2024).** *The Global Tax Expenditures Transparency Index (GTETI) (1.1.) [Brazil]*.
- Rocha, R., Ulyssea, G., & Rachter, L. (2018).** Do lower taxes reduce informality? Evidence from Brazil. *Journal of Development Economics*, 134, 28–49. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2018.04.003>
- Scherer, C. R. (2015).** Payroll tax reduction in Brazil: Effects on employment and wages. *ISS Working Papers - General Series*, Artigo 602. <https://ideas.repec.org/p/ems/euriss/77532.html>
- Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS). (2020).** *Benefícios fiscais no Rio Grande do Sul: Uma análise econômica dos incentivos – ICMS*. https://www.fazenda.rs.gov.br/upload/1599677676_ESTUDO_Beneficios_Fiscais_RS_08_setembro_2020.pdf
- Silverwood-Cope, K., & Ling, M. (2022).** Fugindo do jogo para ganhar: O peso dos gastos tributários. Em L. F. Couto & J. M. Rodrigues (Orgs.), *Governança orçamentária no Brasil* (p. 411–436). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. <https://doi.org/10.38116/9786556350431cap14>
- Ulyssea, G. (2018).** Firms, Informality, and Development: Theory and Evidence from Brazil. *American Economic Review*, 108(8), 2015–2047. <https://doi.org/10.1257/aer.20141745>
- World Bank Group. (2024a).** *World development indicators*. <https://databank.worldbank.org>