



Universidade de Brasília

FACULDADE DE DIREITO

Cássia Cristina Pinheiro Lopes

RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO
ÂMBITO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS.

Brasília-DF

2023

Cássia Cristina Pinheiro Lopes

RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DAS RECEITAS E
DESPESAS PÚBLICAS.

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharela em Direito pela Universidade de Brasília –
UnB.

Professor Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges.

Coorientadora: Doutoranda Áurea Bezerra de Medeiros

Brasília-DF

2023

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio, convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte

TÍTULO: RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS.

Autora: Cássia Cristina Pinheiro Lopes

Monografia apresentada à Faculdade de Direito como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da defesa: ___/___/_____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professora Áurea Bezerra de Medeiros (Coorientadora)
(Doutoranda - FD/UnB)

Professor Ederson Rabelo da Cruz
(Doutorando - FD/UnB)

Wanderson Maia Nascimento
(Doutor)

RESUMO: As renúncias tributárias, por serem enquadradas como despesas extraorçamentárias, continuam não sendo afetadas pelo corte nas despesas primárias. São renúncias fiscais sem prazo determinado de vigência, alheias ao impacto, no longo prazo, nas metas fiscais, sem medidas compensatórias e sem teste de efetividade sobre seus fins. Neste contexto, esse trabalho propõe a realização de uma análise crítica do tratamento institucional conferido aos gastos indiretos, em especial, as renúncias tributárias, comparando-os com gastos diretos, que possuem um cronograma de criação, gestão e controle bem definidos, sendo discutidos anualmente no parlamento.

Palavras-chave: renúncias de receitas, gastos tributários, lei de responsabilidade fiscal e orçamento público.

ABSTRACT: Tax waivers, as they are classified as extrabudgetary expenditures, continue to be unaffected by the cut in primary expenditures. They are tax waivers with no fixed period of validity, unrelated to the impact, in the long term, on fiscal targets, without compensatory measures and without a test of effectiveness on their purposes. In this context, this work proposes to carry out a critical analysis of the institutional treatment given to indirect expenses, in particular, tax waivers, comparing them with direct expenses, which have a well-defined creation, management and control schedule, being discussed annually in parliament.

Keywords: revenue waivers, tax expenditures, fiscal responsibility law and public budget.

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 3 - Demonstrativo de Receitas da União, 2021.	19
Tabela 1 - Exemplos de Políticas Públicas de Renúncias Tributárias	21
Tabela 2 - Número de Gastos Tributários vigentes em 2023	23

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. O ORÇAMENTO PÚBLICO	11
2.1 As Receitas e Despesas Públicas	15
2.2 As Renúncias Tributárias	19
3. O GASTO TRIBUTÁRIO	24
4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS.....	31
5. CONCLUSÃO	35
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

1. INTRODUÇÃO

O financiamento das políticas públicas¹ está no centro dos debates do Parlamento Brasileiro pois o Estado vai, mais uma vez, impor limites e travas ao crescimento das despesas públicas deixando de fora, da mesma forma como ocorreu em 2016, as renúncias de receitas tributárias, que diminuem, sobremaneira, os recursos advindos das receitas tributárias (SANTOS; BITTENCOURT, 2023, p. 17)².

A Emenda Complementar nº 95 de 2016 limitou, até 2036, o crescimento das despesas primárias ao percentual da inflação do ano anterior. Essa limitação fragilizou o desenvolvimento de diversas políticas sociais voltadas à educação e a saúde, por exemplo.

No período de 2019 a 2021 as políticas sociais sofreram rigoroso desfinanciamento, sendo interrompidas ou prejudicadas pela ausência de recursos. Em um panorama geral: a saúde perdeu R\$ 10 bilhões em termos reais, no referido período, subtraídas as verbas destinadas ao Sars-CoV-2; a habitação de interesse social não gastou qualquer recurso entre 2020 e 2021; a área de assistência para crianças e adolescentes perdeu R\$ 149 milhões entre 2019 e 2021 (esse valor equivale a 39% do que foi gasto em 2021); a educação infantil viu seu orçamento diminuir mais de quatro vezes em apenas três anos (INESC, 2022)³.

O novo arcabouço orçamentário, em substituição a EC 95, em discussão no Senado, Projeto de Lei Complementar nº 93/2023, terá travas menos rígidas, mas continuará desconsiderando os gastos indiretos, decorrentes das renúncias, como uma despesa que deva ter limite, assim como as diversas outras que estão sendo restringidas, diante da finitude dos recursos públicos. E, isso faz com que o país siga

¹ O termo “políticas públicas” possui acepções diversas, mas neste trabalho o termo é utilizado para se referir as diretrizes, ações e fluxo de decisões governamentais direcionadas a determinados setores da sociedade.

² SANTOS, R. de. C. L; BITTENCOURT, F. M. R. Novo Arcabouço Fiscal – Avaliação da proposta do Poder Executivo (PL 93/2023 – Complementar). Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal - ISSN 25254898 – Brasília, 2023, p. 17. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/orcamento-em-discussao_texto-50.pdf>. Acesso em 09 de jul. de 2023.

³ INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – INESC. A conta do desmonte – Balanço do Orçamento Geral da União 2021, 109 p. Disponível em <https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2022/04/BalancoOrçamento2021-Inesc-1.pdf> Acesso em 25 de jul. de 2023.

na contramão de suas bases constitucionais, onde cada cidadão deveria contribuir de acordo com sua capacidade, conforme o art. 150, II, da CF⁴.

As renúncias tributárias, por serem enquadradas como despesas extraorçamentárias, continuam não sendo afetadas pelo corte nas despesas primárias. São renúncias fiscais sem prazo determinado de vigência, alheias ao impacto, no longo prazo, nas metas fiscais, sem medidas compensatórias e sem teste de efetividade sobre seus fins⁵.

Neste contexto, esse trabalho propõe a realização de uma análise crítica do tratamento institucional conferido aos gastos indiretos, em especial, as renúncias tributárias, comparando-os com gastos diretos, que possuem um cronograma de criação, gestão e controle bem definidos, sendo discutidos anualmente no parlamento.

O estudo está dividido em três partes: a primeira parte é dedicada às questões conceituais relacionadas ao orçamento público, receitas, despesas e renúncias tributárias; a segunda parte fará alguns destaques, relativamente ao conceito de “gastos tributários” e ao respeito (ou não) da previsão normativa do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; e, por fim, a terceira parte, apresentará algumas implicações e reflexões sobre os gastos extraorçamentários, no âmbito das receitas públicas.

A metodologia utilizada será a da pesquisa empírica descritiva, realizada a partir: (i) de pesquisas jurídicas bibliográficas sobre o tema das renúncias de receitas tributárias; (ii) da base conceitual da Receita Federal; (iii) acórdãos e relatórios de auditorias de conformidade do Tribunal de Contas da União; (iv) estudos técnicos realizados por organizações com *expertise* no tema das renúncias tributárias e no monitoramento dos gastos públicos.

Os benefícios financeiros e creditícios não serão considerados ao longo deste trabalho devido à alta complexidade deles e por possuírem regramento próprio⁶, visto

⁴ CF, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁵ PINTO, Élica Graziane. Gasto tributário (não) tem limite de prazo, nem teto fiscal?. *Conjur*, Janeiro de 2018. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jan-30/gasto-tributario-nao-limite-prazo-nem-teto-fiscal#_ftn6> Acesso em 10 de maio de 2023.

⁶ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Benefícios Tributários Financeiros e Creditícios. Brasília, 2016. Disponível em <<https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo->

serem oriundos de operações de crédito realizadas por instituições financeiras com recursos próprios ou do Tesouro, com taxas e prazos mais favoráveis do que os praticados pelo mercado, ou serem desembolsos efetivos, realizados por meio de equalizações de juros, de preços ou de outros encargos financeiros.

2. O ORÇAMENTO PÚBLICO

Dentro do capítulo designado “Das Finanças Públicas”, o texto constitucional prevê a existência de três leis orçamentárias destinadas ao planejamento e a execução dos gastos públicos, que regulamentam as receitas e despesas do ente administrativo no âmbito de sua competência (MORAES, 2021, p. 69)⁷. Tratam-se do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

São leis independentes, mas que devem ser elaboradas, aprovadas e executadas de forma integrada e harmônica, de modo a permitir o planejamento e a realização das atividades financeiras do Estado no curto, médio e longo prazos (ABRAHAM, 2023, p. 326)⁸. A LOA deve ser compatível ao PPA e a LDO e, por sua vez, a LDO deve se submeter ao PPA, conforme previsão dos arts. 165, §7º e 166, §§3º e 4º da CF⁹.

[2016/4_Benefícios%20Tributários%20Financeiros%20e%20Créditos_2016_WEB.pdf](#)> Acesso em 04 de jul. 2023.

⁷ MORAES, Guaracy do N.; ELTZ, Magnum; FERREIRA, Gabriel B.; et al. Direito Financeiro. Porto Alegre: SAGAH, 2021. E-book. ISBN 9786556902135. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556902135/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁸ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 7ª Edição - Rio de Janeiro - RJ: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647408/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁹ CF, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. (...) § 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. (...) Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum. (...) § 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso: I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre: a) dotações para pessoal e seus encargos; b) serviço da dívida; c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou III - sejam relacionadas: a) com a correção de erros ou omissões; ou b) com os dispositivos do texto do projeto de lei. § 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

A função primordial do PPA é a realização de um planejamento amplo, com prazo de vigência de 4 (quatro anos) com vistas a orientar as decisões alocativas de médio prazo.

Os primeiros PPAs, no entanto, eram bastante genéricos, com declarações de intenções e projetos amplos. Foi a partir do PPA 2000-2003 que se buscou reposicionar a relação entre o plano e o orçamento, de modo que a programação construída com base em um planejamento de médio prazo pudesse orientar as decisões alocativas. (COUTO; JÚNIOR, 2020, p. 7)¹⁰

Trabalhos especializados defendem o entendimento de que o planejamento não pode ser confundido com o ato de elaborar planos, ao contrário do que acontecia no regime militar brasileiro com os planos nacionais de desenvolvimento (PNDs) (COUTO; JÚNIOR, 2020, p. 8).

O planejamento, portanto, não pode ser confundido com o ato de elaborar planos, embora essa seja uma característica e tradição no Brasil, principalmente pela proeminência que os planos nacionais de desenvolvimento (PNDs) adquiriram durante o regime militar. As discussões em torno da inserção dos instrumentos de planejamento na CF/1988 foram contaminadas por essa ligação histórica dos PNDs com o regime autoritário e as ideias neoliberais que ganhavam força nos anos 1980, que os questionavam. Por sua vez, a necessidade de transparência, controle e compartilhamento de decisões que acompanhavam a abertura democrática – tanto do ponto de vista do Poder Legislativo quanto da sociedade – agregava outros elementos à discussão que reforçavam a defesa desses instrumentos. (COUTO; JÚNIOR, 2020, p. 8)

A LDO deve estabelecer as diretrizes orçamentárias, as metas e prioridades da política fiscal para o exercício financeiro do ano seguinte e orientar a elaboração da LOA. Além de, também, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, segundo determina o artigo 165, § 2º, da CF (PISCITELLI, 2023, p. 73).

A LOA é responsável por da execução dos planejamentos previstos no PPA e na LDO, por isso, pode-se dizer que é a lei mais concreta de todas (PISCITELLI, 2023,

¹⁰ COUTO, F. L.; JÚNIOR, J. C. C. A Função Dos Planos Plurianuais no Direcionamento dos Orçamentos Anuais: Avaliação da Trajetória Dos PPAS no cumprimento da sua missão constitucional e o lugar do PPA 2020-2023. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, 2020, p. 7. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9801>. Acesso em 22 de jul. de 2023.

p. 78). Ela estima a receita e fixa a despesa, sendo vedada a utilização dela para fins diversos, conforme o art. 165, § 8º da CF¹¹.

As leis orçamentárias, PPA, LDO E LOA, são de iniciativa do poder executivo (*caput* do art. 165, da CF), devendo respeitar os princípios da **legalidade, exclusividade, universalidade, unidade, anualidade, programação e equilíbrio orçamentário**. O primeiro é aquele segundo o qual o orçamento é introduzido no ordenamento jurídico somente mediante leis, no sentido estrito do termo. O princípio da exclusividade proíbe que a lei orçamentária contenha disposições estranhas à previsão de receita e à fixação de despesa. Essa proibição procura evitar as chamadas “caudas ou rabilongos orçamentários”, ou seja, previsões estranhas à especificidade do direito financeiro (HELENA, 2003, p. 37)¹².

O princípio da universalidade faz referência ao princípio do orçamento global, que compõe todas as rendas e despesas dos Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, independente de sua espécie, natureza, procedência ou destinação (ABRAHAM, 2023, p. 317; AFONSO, 2005, p. 744)¹³. Reúne-se aqui o orçamento fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social (art. 165, § 5º, incisos I, II e III da CF).

O princípio da unidade evidencia o fato de o orçamento ser *uno*, pois reúne todas as receitas e despesas do Estado, a fim de permitir uma análise global, proporcionando um controle mais efetivo (ABRAHAM, 2023, p. 318). A anualidade indica a periodicidade de vigência da LDO e da LOA.

O princípio da programação é um atributo do instrumento de gestão, pois deve apresentar de maneira programática o plano de ação, prioridades, diretrizes e metas da administração pública. O modelo vigente é o de Orçamento-Programa (Decreto-

¹¹ CF, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

¹² SANTA HELENA, Eber Zoehler. Caudas rabilongos e o princípio da pureza ou exclusividade da lei orçamentária. Revista de Informação Legislativa, ano 40, nº 159, jul./set. 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/873/R159-04.pdf>>. Acesso em 23 de jul. de 2023.

¹³ AFONSO, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 744. De acordo com Afonso, hoje, este princípio é entendido em um sentido menos formal, diante da existência de “fundos especiais” e da autonomia financeira de algumas empresas governamentais. ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647408/>. Acesso em 23 de jul. de 2023.

Lei nº 200/1967), onde relaciona os meios e recursos em função de objetivos e metas específicos a se atingirem num período determinado. Dessa forma, é possível identificar, de maneira segmentada, os gastos com cada um dos projetos e seus custos, permitindo-se realizar, ao final, o controle quanto à eficiência do planejamento (ABRAHAM, 2023, p. 319).

Art. 7º A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteados segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:

- a) plano geral de governo; (*sic*)
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso. (*sic*) (BRASIL, 1967)¹⁴

Por fim, o princípio do equilíbrio orçamentário, motivo da promulgação da EC nº 95/2016 que em breve será substituída pela lei resultante do PLP 93/2023, novo arcabouço orçamentário. O Equilíbrio fiscal visa garantir o equilíbrio entre receitas e despesas, permitindo que as políticas públicas incluídas nas peças orçamentárias possam ser financiadas.

Esse princípio está previsto nos arts. 7º, § 1º e 48, alínea “b” da Lei nº 4.320/1964¹⁵, Normas Gerais de Direito Financeiro, e no § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000¹⁶, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e pretende garantir que toda despesa tenha uma receita para financiá-la, de modo a evitar o

¹⁴ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre (*sic*) a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm Acesso em 23 de jul. de 2023.

¹⁵ Lei nº 4.320/1964, art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para: (...) § 2º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício. (...) Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos: (...) b) **manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada**, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria. (**grifei**)

¹⁶ Lei Complementar nº 101/2000, art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. §1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o **equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (**grifei**)

surgimento de déficits orçamentários crescentes e descontrolados que possam prejudicar as contas públicas (ABRAHAM, 2023, p. 327).

2.1 As Receitas e Despesas Públicas

As receitas públicas dizem respeito, em linhas gerais, ao *quantum* financeiro que entra nos cofres públicos de forma definitiva, desconsiderando-se o simples ingresso ou fluxo de caixa de valores repassados à Administração (PISCITELLI, 2023)¹⁷. Esses recursos pertencem ao Estado e transitam pelo patrimônio do Poder Público, geralmente, por força do princípio orçamentário da universalidade. Ingressam durante o exercício e aumentam o saldo do tesouro nacional, se desdobrando em um instrumento no qual se viabiliza a execução das políticas públicas de atendimento as demandas da sociedade (BRASIL, 2021, p. 39)¹⁸.

Em um breve detalhamento, conforme o art. 11 da Lei nº 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, as receitas podem ser classificadas quanto a origem de ingresso, em originárias, derivadas ou transferidas e quanto ao motivo de entrada, em receitas correntes e de capital.

As receitas originárias são oriundas do patrimônio estatal, as derivadas procedem da imposição do ente público em face do particular e as transferidas referem-se ao intercâmbio de recursos entre os entes federativos. As receitas de capital são resultantes da busca do Estado por recursos externos (art. 11, § 2º, do CTN), como os recursos advindos de operações financeiras, e as receitas correntes correspondem aos recursos oriundos das atividades próprias estatais, como a tributação.

O tributo é a principal fonte de receitas de financiamento da máquina pública. Ele é de recolhimento compulsório, assim como impõe o art. 3º do CTN: *toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir,*

¹⁷ PISCITELLI, Tathiane. Direito Financeiro. Barueri, SP, Ed. Atlas: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559775231. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775231/>. Acesso em 04 de jul. 2023.

¹⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª Edição. Brasília, 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao->> Acesso em 09 de jul. de 2023.

que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As receitas são recolhidas ao Tesouro Nacional pelos entes públicos ou bancos. Elas passam pelos estágios da previsão de arrecadação, constante na LOA, passando pela arrecadação e recolhimento, conforme descrição do manual de procedimentos das receitas públicas da Secretaria do Tesouro Nacional:

A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 11, classifica a receita pública orçamentária em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. Com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 26 de abril de 2006, essas categorias econômicas foram detalhadas em Receitas Correntes Intra-Orçamentárias e Receitas de Capital Intra-Orçamentárias. Essa especificação deveu-se à necessidade de se evidenciar as receitas decorrentes de operações intra-orçamentárias, ou seja, operações que resultem, de um lado, de despesa de órgãos, fundos ou entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, e, de outro lado, receita de outros órgãos, fundos ou entidades também constantes desses orçamentos no âmbito da mesma esfera de governo. (BRASIL, 2006, p. 18)¹⁹

(...)

Previsão – estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, compreendida em fases distintas:

1) A primeira fase consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa;

2) A segunda fase consiste no lançamento, que é tratado pela Lei nº 4.320/64, nos seus artigos 51 e 53. É o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito, a natureza da pessoa do contribuinte, quer seja física ou jurídica, e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento.

– **Arrecadação** – entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas entregar-lhe os recursos pela transferência dos recursos, não sendo considerada arrecadação quando do recebimento pelo ente beneficiário.

– **Recolhimento** – transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente. (BRASIL, 2006, p. 28)

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3ª Edição: Brasília, 2006. Disponível em <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/ARTIGO%20-%20Manual_Receitas_3edicao.pdf>. Acesso em 05 de jul. de 2023.

Quanto as despesas públicas, elas são gastos, dispêndios, que, no momento de sua realização, reduzem a situação líquida patrimonial da entidade, diferentemente dos desembolsos, chamados de despesas não efetivas, que não reduzem a liquidez estatal, como a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos (BRASIL, 2021, p. 77)²⁰.

Em 2006 as despesas eram conceituadas como destinação de receitas, processo pelo qual os recursos públicos são vinculados a uma despesa específica ou a qualquer que seja a aplicação de recursos, desde a previsão da receita até o efetivo pagamento das despesas constantes dos programas e ações governamentais (BRASIL, 2006, p. 36)²¹.

O mecanismo utilizado para controle dessas destinações é a codificação denominada: DESTINAÇÃO DE RECURSOS (DR). Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso daqueles vinculados, indica a sua finalidade. Identifica também se o recurso é originário do Tesouro (Nacional, Estadual ou Municipal), se pertence ao exercício corrente ou a exercícios anteriores e, ainda, se é correspondente a contrapartidas de empréstimos ou financiamentos. Ademais, as destinações estão divididas em Destinações Primárias ou Não-Primárias, conceitos importantes na elaboração do Demonstrativo do Resultado Primário, parte integrante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, regulamentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. (BRASIL, 2006, p. 36)

As despesas orçamentárias dependem de autorização legislativa e são elas que custeiam as políticas públicas veiculadas no PPA, LDO e LOA. na forma de consignação de dotação orçamentária, para serem efetivadas. As despesas extraorçamentárias não constam na LOA, enquadrando-se, aqui, as renúncias de receitas tributárias, também conceituadas como gastos tributários, como se verá mais adiante.

Dessa forma, despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada.

²⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª Edição. Brasília, 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao->> Acesso em 09 de jul. de 2023

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3ª Edição: Brasília, 2006. Disponível em <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/ARTIGO%20-%20Manual_Receitas_3edicao.pdf>. Acesso em 05 de jul. de 2023.

Dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios. (BRASIL, 2021, p. 77)²²

Durante o processo orçamentário, as despesas públicas, em regra, passam por três etapas: pelo planejamento, execução e controle e avaliação. O planejamento é a etapa orçamentária de programação, fixação das despesas e descentralização dos créditos por meio das dotações orçamentárias. Ocorre a compatibilização dos fluxos dos pagamentos com os fluxos dos recebimentos (MORAES; FERREIRA, 2022, p. 106)²³.

A execução compõe as etapas de empenho, liquidação e pagamento., conforme consta nos arts. 58 a 70 da Lei nº 4.320/1964. O empenho é a reserva da quantia necessária que deverá ser paga, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, por meio de títulos que comprovem o referido crédito, e o pagamento é o encerramento do procedimento, a partir do despacho exarado pela autoridade competente e efetiva quitação do dispêndio (ABRAHAM, 2023, p. 236).

O controle e avaliação das despesas diretas se dá por meio dos órgãos de controle, interno e externos da administração pública e tribunais de contas, bem como pela sociedade civil organizada²⁴, que realiza o controle social e participam ativamente no planejamento, na implementação, no acompanhamento e na verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados (MORAES; FERREIRA, 2022, p. 109).

²² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª Edição. Brasília, 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao->> Acesso em 09 de jul. de 2023.

²³ MORAES, Guaracy do N.; ELTZ, Magnum; FERREIRA, Gabriel B.; et al. Direito Financeiro. [Digite o Local da Editora]: Grupo A, 2022. E-book. ISBN 9786556902135. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556902135/>. Acesso em: 24 jul. 2023.

²⁴ A sociedade civil organizada, utilizando-se de canais de transparência ativa e por meio da lei de acesso a informação tem contribuído ativamente com o controle dos gastos públicos diretos. O SIGA BRASIL, sistema de informações sobre orçamento federal, mantido pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle e pelo Prodasen, permite acesso amplo e facilitado aos dados do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. Essa ferramenta encontra-se disponível no site <https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil> Acesso em 23 de jul. de 2023.

2.2 As Renúncias Tributárias

O Estado é financiado, na maior parte, com receitas tributárias. De acordo com dados da transparência ativa do Tesouro Nacional (tabela 3), em 2021, 86% de todas as receitas correntes foram decorrentes tributos, ou seja, de impostos, taxas e contribuições.

Tabela 1 - Demonstrativo de Receitas da União, 2021.

SUBCATEGORIA DE RECEITAS	RECEITAS REALIZADAS	
	Valor Nominal	Porcentagem (%)
<i>RECEITAS CORRENTES</i>	1.417.046.132.378,12	
<i>Receita Tributária</i>	511.757.781.286,88	36,11
<i>Receita de Contribuições</i>	712.219.692.984,67	50,26
<i>Receita Patrimonial</i>	111.511.582.725,37	7,87
<i>Receita Agropecuária</i>	23.078.135,09	0,00
<i>Receita Industrial</i>	1.417.643.592,69	0,10
<i>Receita de Serviços</i>	39.054.708.422,12	2,76
<i>Transferências Correntes</i>	514.826.599,00	0,04
<i>Outras Receitas Correntes</i>	40.546.818.632,30	2,86
<i>Total</i>	1.417.046.132.378,12	100,00

Fonte: Transparência Ativa do Tesouro Nacional

Diante do dever e corresponsabilidade dos indivíduos, a tributação é o fruto da escolha do legislador constituinte para o financiamento e efetivação dos direitos sociais e manutenção das condições necessárias ao convívio em sociedade. Nesse sentido, todos os conectados às demandas sociais devem contribuir em solidariedade, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

No Estado Democrático Fiscal, caracterizado pela liberdade econômica do indivíduo, como pela responsabilidade do cidadão solidário, direitos e deveres devem conviver em equilíbrio, em uma relação de implicações recíprocas. Isso significa, de um lado, que o Estado não pode exercer o poder de tributar de forma arbitrária; de outro, que o particular não possui a faculdade libertária de não contribuir ao custeio das tarefas gerais e sociais do Estado. O contribuinte tem o dever fundamental de pagar impostos, que sejam justos e democraticamente instituídos. Surge o dever tributário

legítimo e fundamental quando estabelecido na forma e nos limites previstos nas constituições democráticas. (CAMPOS, 2020)²⁵

Nesse contexto é evidente que os conflitos afloram, provocando, entre outros, questionamentos ligados à capacidade contributiva dos cidadãos, ao pacto federativo e a soberania fiscal nacional (GASSEN, 2013, p. 26)²⁶. Dessa forma, uma matriz tributária progressiva, que onera aqueles que possuem maior capacidade contributiva, e regressiva, para os que detêm menores recursos é a mais adequada.

O Estado pode abdicar do direito a tributação em determinadas situações, por meio da implementação, em lei específica, de mecanismos de exceção às regras e princípios do direito tributário. São exceções que operam no campo das renúncias de receitas que compõem benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, de acordo com o previsto no art. 165, § 6º, da Constituição Federal.

O ato de renunciar significa abrir mão, abdicar do direito de possuir algo. Neste caso, da receita ou conjunto de recursos que deveriam integrar o patrimônio estatal. Empreende-se, portanto, que os efeitos desse mecanismo são similares ao da execução de uma despesa pública pois reduz a capacidade financeira do ente federativo.

Ressalta-se que, sob o ponto de vista patrimonial, havendo renúncia de receitas após o registro do ativo pelo regime de competência, deve haver a baixa patrimonial pelos valores renunciados. (BRASIL, 2021, p. 66)²⁷

No ano de 1999, assim como nos dias de hoje, o país vivia um contexto de crise fiscal, de crescimento da dívida pública e desequilíbrio orçamentário. A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF compôs um grupo de medidas que tinha, entre seus objetivos, o intuito de reduzir o do déficit público e promover uma gestão pública responsável (SCAFF; GUMARÃES, 2020). O foco era a preservação do equilíbrio

²⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação e elisão legislativa da constituição do crédito tributário. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de; O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 203. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209/2014> Acesso em 05 de jul. de 2023.

²⁶ Gassen, Valcir. Tributação na origem e destino : tributos sobre o consumo e processos de integração econômica, 2ª Edição.. Disponível em: Minha Biblioteca, Editora Saraiva, 2013.

²⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª Edição. Brasília, 2021. Disponível em <[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao->](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-) Acesso em 09 de jul. de 2023.

contábil, o cumprimento de metas de resultados e a obediência a limites e condições para as renúncias de receitas (§1o, do art. 1ª da LRF).

A EC nº 109/2021 incluiu expressamente no texto constitucional a previsão da sustentabilidade da dívida pública, entretanto, a mera positivação dessa necessidade não fará com que o equilíbrio se torne efetivo. A busca pelo equilíbrio das contas públicas, por vezes, é pouco realista, mesmo sob a ótica do orçamento uno, universal e programado.

As renúncias de receitas tributárias resultam em benefícios que os governos federal, estadual e municipal concedem a empresas, instituições e até mesmo pessoas físicas, com fundamentos diversos, como a de fomentar a economia, corrigir distorções regionais ou apenas beneficiar determinados grupos considerados vulneráveis. Trata-se de um gasto público indireto que deve, sob a ótica constitucional, se alinhar aos Objetivos Fundamentais da República, previstos no art. 3º da CRFB: constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem-estar de todos, independentemente de quaisquer formas de discriminação.

A determinação Constitucional é a de que somente uma lei específica, isto é, uma lei editada especificamente para versar sobre um determinado tema específico, pode ser instrumento de concessão de benefícios diversos, entre eles os benefícios de natureza tributária., conforme o art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Neste caso, considerando as modalidades de lei existentes, conclui-se tratar de uma Lei Ordinária (LO) ou Lei Complementar (LC).

Entretanto, ao contrário do que determina o texto originário, estudos comprovam que diversas matérias costumam ser propostas em um mesmo projeto de lei, dificultando a identificação dos benefícios ali presentes. Como por exemplo, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, que é regulado em 6 (seis) leis diferentes, ou as renúncias relativas ao *Leasing* de Aeronaves, regulado em 5 (cinco) normativos distintos.

Tabela 2 - Exemplos de Políticas Públicas de Renúncias Tributárias

GASTO TRIBUTÁRIO	LEGISLAÇÃO
REPORTO - Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária	Lei nº 11.033/04, arts. 13 a 16, em específico: art. 14; Decreto nº 6.582/08; Lei nº 11.774/08, art. 5º; Lei nº 12.715/12, art.

	39; Lei nº 12.688/12, art. 30; Lei nº 13.169, art. 7º, Lei 14.301/22.
Leasing de Aeronaves	Lei nº 11.371/06, art. 16; Lei nº 9.481/97, art. 1º, V; Lei nº 13.043/14, art. 89, Lei 14.002/20, MP 1094/21 e Lei 14.355/22.

Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários da RFB - PLOA 2023

O art. 15 da LRF determina que todo e qualquer aumento de despesa que não esteja acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, sem a devida adequação nas leis orçamentárias, ou das medidas de compensação, relativamente a despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 17 da LRF), é considerado não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público. Essa norma (art. 16, §4, da LRF) é condição prévia para a aquisição de bens, serviços e obras e, também, para a desapropriação de imóveis urbanos, nos termos da Constituição Federal.

O conceito da LRF de despesa obrigatória de caráter continuado é a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. O ato de criação ou aumento de despesas deve estar acompanhado da comprovação de que a medida não afetará as metas fiscais do período compreendido.

O art. 14 da LRF prevê que o proponente deve, antes de conceder benefício ou incentivo de natureza tributária, considerá-la nas planilhas de cálculo da LOA.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

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

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (LRF, 2000)

O *caput* do art. 14 relaciona diretamente o termo “renúncia de receita” com “benefício de natureza tributária”, restringindo-se a criação e ampliação deles ao atendimento ao disposto na LDO e a apresentação da estimativa de impacto

orçamentário e financeiro, no ano que se inicia e nos dois subsequentes. Note-se a LRF prevê uma programação orçamentária de três anos e a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, geralmente, limita o prazo de vigência a 5 (cinco) anos²⁸.

Na prática, as normas infraconstitucionais têm concedido benefícios sem controle ou gestão. Por exemplo, de acordo com o DGT 2023, ao contrário do que determina o caput do art. 14 da LRF e a LDO, 72,5% dos benefícios tributários vigentes não possuem prazo de término.

Tabela 3 - Número de Gastos Tributários vigentes em 2023

	Vigentes	Com prazo de vigência indeterminada
DGT (2023)	244	177 ou 72,5%

Fonte: RFB, PLOA 2023

Os incisos I e II determinam que o proponente deve, alternativamente, demonstrar que os benefícios foram considerados na estimativa de receita da LOA e não afetarão as metas fiscais ou apresentar medidas de compensação.

Couto²⁹ analisou 55 (cinquenta e cinco) Projetos de Lei de Conversão de Medidas Provisórias - PLVs, sancionadas de 2001 a 2016, e identificou-se, além de um emaranhado de matérias sendo propostas no mesmo projeto, estimativas do impacto orçamentário-financeiro sem a memória de cálculo e a inobservância da apresentação das medidas de compensação.

A autora da pesquisa observou que a compensação, em alguns casos, se fundamentou no argumento do aumento de uma receita ou não realização de uma despesa e que isso deixaria em ônus a própria sociedade que deixa de receber os benefícios advindos da realização de um dispêndio.

²⁸ As leis de diretrizes orçamentárias geralmente preveem o prazo máximo de vigência de 5 (cinco) anos para a edição de projetos de lei ou as medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, conforme o § 4º do art. 114 da LDO nº 13.473/2017.

²⁹ COUTO, Renata Leal. A concessão de renúncia de receitas por meio de medidas provisórias e sua observância ao art. 14 da LRF. Instituto Legislativo Brasileiro – ILB. Brasília, 2017, p. 36. Disponível em < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/548014> > Acesso em 02 de abril de 2023.

3. O GASTO TRIBUTÁRIO

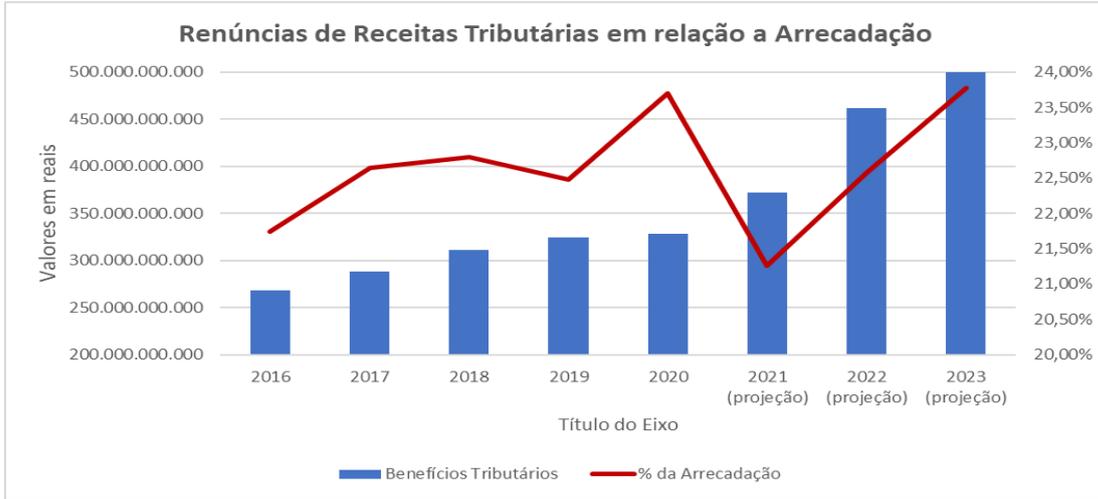
Os Gastos Tributários - GT³⁰ passaram, em valores nominais, de 287 bilhões de reais em 2017, de acordo com as bases efetivas divulgadas pela Receita Federal Brasileira - RFB, para 317 bilhões em 2019, podendo chegar, em 2023, de acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários – Projeções 2020 – Série 2018 a 2023³¹, a R\$ 499 bilhões de reais, ou seja, 4,6% do PIB ou 23,77% de toda a arrecadação do ano (tabela 1). Valores expressivos quando comparados ao orçamento de R\$130 bilhões de reais da educação³², para o mesmo período.

³⁰ O conceito de gastos tributários foi criado pela Receita Federal como uma forma de classificação dos gastos indiretos realizados por intermédio do Sistema Tributário Nacional que visam atender a objetivos econômicos e sociais e se constituem em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Assim, esses benefícios tributários são uma espécie de gasto público indireto, representando um desvio ou uma exceção às características que se deve esperar de um determinado tributo, pois a depender da referência considerada a desoneração considerada pode ou não ser considerada como um GT.

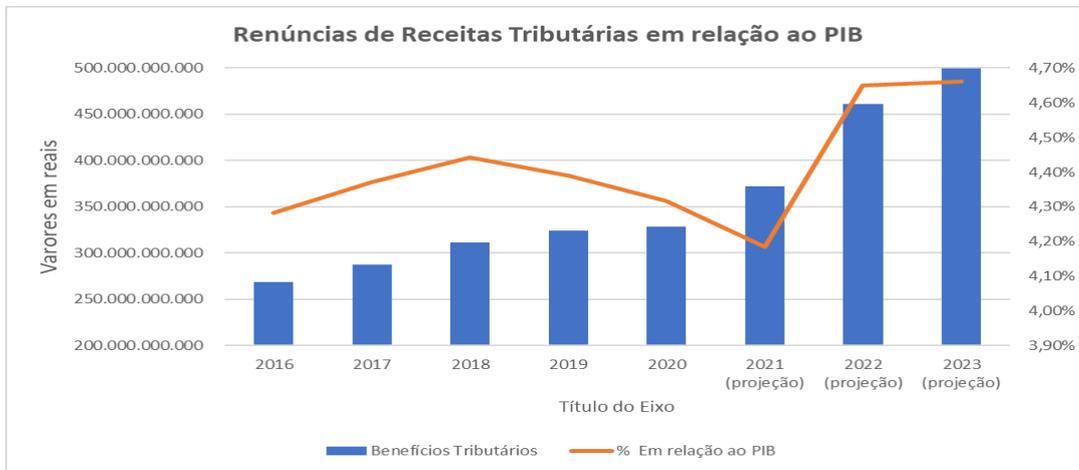
³¹ BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo de Gastos Tributários, Bases Efetivas. Brasília, março de 2023. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas>>. Acesso em 08 de maio de 2023.

³² BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira - RAIO X ORÇAMENTO 2023 (Pós Vetos) - Lei nº 14.535/2023. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/raio-x-do-orcamento/2023/raio-x-do-orcamento-2023-pos-vetos-v3>>. Acesso em 04 de jul. 2023.

Figura 1 - Renúncias Tributárias - Série Histórica



Fonte: Receita Federal Brasileira - RFB, Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, 2023.



Fonte: Receita Federal Brasileira - RFB, Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT, 2023.

O constituinte, ao determinar que se fosse analisado o efeito das renúncias sobre as receitas e despesas, deixou evidente ao agente público que os mecanismos promotores das renúncias impactam diretamente o orçamento, devendo o poder estatal realizar, a cada exercício financeiro, os cálculos pertinentes de modo a preservar os recursos provenientes da arrecadação.

E, talvez, esse seja o motivo dos promulgadores determinarem a obrigatoriamente do Governo enviar, anualmente, acompanhando o projeto de lei orçamentária, o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º, da CF).

A mais de 25 anos que o Tribunal de Contas da União vem firmando o entendimento de que o instituto das renúncias tributárias constitui privilégios estimula as desigualdades entre os cidadãos e, por isso, deveria ser usado com cautela.

Portanto, não se pode falar em renúncia de receita sem considerar o montante dessa dispensa de pagamento da obrigação tributária, que, apesar de autorizada por lei, importa considerável perda de arrecadação. **(grifei)** (TCU, 1995, p. 10)³³

(...)

Sendo assim, diante das avaliações procedidas, embora não haja referência a falhas que maculem as contas apreciadas, impõem-se as seguintes RECOMENDAÇÕES:

(a) **sejam promovidas reformulações na sistemática de incentivos e isenções tributárias, especialmente em relação àqueles que constituem privilégios e desigualdades entre os cidadãos**, profissionais e empresas que estejam em condições e situações fiscais análogas, aliado ao fato relevante de que, das áreas e atividades contempladas, nem todas visam promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; **(grifei)** (TCU, 1995, p. 35)³⁴

A Receita Federal criou o conceito de “gasto tributário” fundamentada, além da potencial perda de arrecadação, no juízo subjetivo do legislador em relação a lei em análise e no conceito, moldado por eles, de Sistema Tributário de Referência – STR. Para a receita cada tributo tem seu próprio sistema de referência

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (RFB, 2020, P.7)

A intenção subjetiva do legislador, de intervenção consciente na atividade ou setor econômico, associada ao desvio do STR, para a Receita, é o núcleo essencial

³³ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Parecer Preliminar da Avaliação das Contas do Presidente da República. Ata nº 21 de 30 de maio de 1996. Disponível em [file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep%20blica%20-%20Exerc%20cio%201995%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep%20blica%20-%20Exerc%20cio%201995%20(3).pdf). Acesso em 05 de março de 2023

³⁴ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Parecer Preliminar da Avaliação das Contas do Presidente da República. Ata nº 21 de 30 de maio de 1996. Disponível em [file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep%20blica%20-%20Exerc%20cio%201995%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep%20blica%20-%20Exerc%20cio%201995%20(3).pdf). Acesso em 05 de março de 2023

da definição de gasto tributário. Definição elaborada pela Receita para fins de transparência e comparação internacional (TCU, 2020, p. 25).

A definição do Sistema Tributário de Referência de um país é importante, pois a partir desta estrutura de referência é que os desvios são identificados e classificados como gastos tributários.

Existem três enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: conceitual, segundo o qual tributa-se o que se enquadra num conceito teórico da base de incidência; legal, no qual a lei é que define a base imponible; e do subsídio análogo, similar ao enfoque legal, mas que considera gasto tributário somente as concessões tributárias que são análogas a um subsídio direto.

Cada país possui um modelo específico de sistema tributário de referência que geralmente é composto por: estrutura legal, convenções contábeis, deduções de pagamentos compulsórios, provisões para facilitar a administração e provisões relacionadas a obrigações fiscais internacionais (BID 2009). O Brasil adotou o enfoque legal, com um Sistema Tributário de Referência baseado na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada.

A utilização da legislação tributária vigente como referência deriva principalmente do princípio da legalidade tributária e do princípio da reserva legal, dispostos no art. 150, III da Constituição Federal de 1988 e no artigo 97 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional – CTN. Segundo esses princípios, somente a lei, em sentido estrito, pode instituir, majorar ou reduzir tributos e é ela que estabelece os elementos essenciais do tributo: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e penalidades.

Todavia, a lei, apesar de ser a principal, não é única fonte a ser considerada para a construção do sistema tributário de referência. Alguns princípios ou regras que norteiam a aplicação dos tributos não estão expressos ou não são abordados na legislação e, por isso, é importante a busca por outras fontes para auxiliar na interpretação e compreensão do tributo e para traçar as suas principais características. (grifei) (BRASIL, 2020, p. 8)³⁵

Por sua vez, o TCU atualmente classifica, no âmbito do exercício de sua competência de controle externo, como benefícios tributários as medidas tributárias que favorecem contribuintes específicos, ainda que não reduzam a arrecadação.

Neste referencial, os termos benefício e renúncia de receita tributária são tratados como equivalentes, diferenciando-se apenas pela perspectiva analisada. Por conseguinte, fazem parte do escopo deste referencial os instrumentos que instituem benefícios a um grupo

³⁵ BRASIL. RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. GASTO TRIBUTÁRIO – Conceito e Critérios de Classificação. Publicação: 10/11/2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf> Acesso em 05 de março de 2023.

específico de contribuintes, buscando incentivar determinadas condutas ou setores econômicos, ou ainda com objetivos sociais ou compensatórios pela não prestação de um serviço público, concretizados por meio de renúncia de uma receita, que terá como efeito nas contas públicas a redução da arrecadação. **Porém, ainda que não haja a efetiva redução na arrecadação, medidas tributárias que favoreçam contribuintes específicos também se inserem no escopo de avaliação, como será analisado adiante. (grifei)**

(...)

Foi verificado acima que a literatura considera os gastos tributários como equivalentes aos gastos diretos, partindo-se do pressuposto de que a desoneração constituiria, na realidade, uma entrada de recurso pelo imposto que seria devido com o simultâneo pagamento de um valor pelo Estado.

Neste referencial, entende-se também que os benefícios tributários que representam instrumentos de alcance de objetivos de políticas públicas são aqueles que podem possuir instrumentos alternativos do lado da despesa direta. (TCU, 2022, pags. 21 e 39)³⁶

Para o TCU os termos “benefícios fiscais, benefícios tributários e incentivos fiscais”, se referem à vertente jurídica do mecanismo, ou seja, representa a alteração normativa no sistema tributário que reduz o encargo tributário para uma parcela dos contribuintes. Já as expressões “renúncias de receita, renúncias fiscais ou gastos tributários” remetem ao aspecto financeiro do mecanismo, representando a perda intencional de arrecadação pelo Estado³⁷.

Independente dos critérios que possam definir os termos renúncia, benefício ou gastos, ou mesmo o termo incentivo, utilizados por alguns doutrinadores, o ponto de convergência deve ser a perda de arrecadação e a realização, pelo ente federativo, de um gasto indireto e, portanto, esses valores deveriam integrar o orçamento público e não apenas o demonstrativo regionalizado conforme o art. 165, § 6º, da Constituição³⁸.

³⁶ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Referencial de Controle de Benefícios Tributários. Brasília – DF: TCU, 2022, 208p. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_controle_beneficios_tributarios_web.pdf> Acesso em 04 de Jul. de 2023.

³⁷ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. Brasília – DF: TCU, 2022. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-1310360%22>> Acesso em 04 de jul. de 2023.

³⁸ CF, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O demonstrativo regionalizado de renúncias apenas acompanha o Projeto de Lei Orçamentária - PLOA. A discussão sobre os recursos orçamentários não realiza o escrutínio dos benefícios, assim como ocorre com os gastos diretos, orçamentários, não havendo margem para alteração ou exclusão de qualquer mecanismo que resulte em renúncia de receitas³⁹. Dessa forma, inexistente garantia de que os benefícios resultantes de renúncias de receitas estejam beneficiando a sociedade.

O objetivo central da EC nº 95/2016 era o de estabilizar o crescimento da despesa primária, limitando-se, portanto, o ritmo de crescimento das despesas públicas segundo a variação da inflação, evitando o aumento real dos gastos de maneira desmedida (ABRAHAM, 2023, p. 255). As despesas orçamentárias, diretas, foram limitadas, mas as despesas extraorçamentárias não.

Em 2014 o Plenário do TCU analisou as renúncias das receitas de contribuições sociais e concluiu que os benefícios não estariam promovendo a redução das disparidades regionais.

Uma análise que contemple somente os gastos tributários e os previdenciários de natureza social, por exemplo, apresenta resultados diferentes. Ao se considerarem exclusivamente os benefícios tributários e previdenciários associados às funções Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Habitação e Desporto e Lazer, observa-se a seguinte distribuição per capita, em 2014: Norte, R\$ 137; Nordeste, R\$ 194; Sul, R\$ 523; Centro-Oeste, R\$ 538; e Sudeste, R\$ 823. Ou seja, verifica-se uma forte concentração desses gastos indiretos no Sudeste em detrimento ao Norte e Nordeste, uma vez que essas regiões ficam abaixo da média do país, de R\$ 526 per capita, considerando-se as referidas funções da área social.

Portanto, a distribuição per capita dos benefícios fiscais de caráter social não promove a redução das disparidades regionais. Isso se deve, essencialmente, ao mecanismo de geração das renúncias tributárias, em regra, associadas à presença de produção e renda (maiores nas regiões mais desenvolvidas), sem relação direta com as diferentes necessidades dos territórios do país, não atendendo, assim, ao propósito de desenvolvimento regional mais equânime estabelecido na Carta Magna. (grifei) (TCU, 2014, p. 146-147)⁴⁰

³⁹ OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília DF.

⁴⁰ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República. Brasília, 2014, p. 146-147. Disponível em < <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2014/Contas%202014%20->

No período de 2011 a 2014 o TCU identificou um crescimento de mais de 85% nas renúncias tributárias. No estudo do tribunal, o efeito negativo em termos de arrecadação das contribuições sociais superou 220% (duzentos e vinte por cento).

Os benefícios tributários projetados para 2014 apresentaram crescimento expressivo, de cerca de 87%, no período de 2010 a 2014. Com relação ao exercício de 2013, esses recursos são superiores em 13%, conforme demonstrado na próxima tabela, que evidencia a evolução dos valores da renúncia por tributo nos últimos cinco anos. As renúncias que apresentaram maiores variações foram aquelas incidentes sobre os seguintes tributos: Contribuição para a Previdência Social (227%), Pis/Pasep (99%), Cofins (95%) e Imposto de Renda Retido na Fonte (93%).(TCU, 2014, p. 148)⁴¹

Importante ressaltar que em 2009 o TCU realizou um Levantamento de Auditoria de Conformidade para examinar os procedimentos de controle dos benefícios e o respeito ao disposto no art. 14 LRF. Entretanto, a auditoria se concentrou no processo de concessão, pois inexistia, até o momento, procedimento normativo regulamentador de gestão ou monitoramento.

Os gastos tributários, diferentemente dos gastos diretos, não são analisados no processo legislativo orçamentário anual. Em verdade, muitos gastos tributários não são avaliados quanto a sua eficiência e efetividade ao longo de toda sua existência, que em muitos casos é significativamente longa. A literatura internacional recomenda que a legislação instituidora dos benefícios tributários contenha disposições acerca do prazo de vigência e da necessidade de realização de avaliações periódicas e de revisão do benefício.

(...)

A vigência dos benefícios tributários é outro aspecto relevante na sua formulação. Primeiro, pelos efeitos sobre sua flexibilidade, uma vez que os benefícios concedidos com prazo certo e com condição onerosa são considerados como direito adquirido. Segundo, porque, diferentemente das despesas orçamentárias, que precisam passar pelo crivo legislativo anualmente na discussão do orçamento, os gastos tributários, uma vez instituídos, permanecem pelo prazo de sua vigência, que muitas vezes é indefinida. Por estas razões que as Leis

[%20Relat_rio%20e%20Parecer%20Pr_vio%20sobre%20as%20Contas%20do%20Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%20de%202014.pdf](#)> Acesso e 05 de jul. de 2023

⁴¹ BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República. Brasília, 2014, p. 146-147. Disponível em < https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2014/Contas%202014%20-%20Relat_rio%20e%20Parecer%20Pr_vio%20sobre%20as%20Contas%20do%20Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%20de%202014.pdf> Acesso e 05 de jul. de 2023

de Diretrizes Orçamentárias (LDO), desde o exercício de 2012, vêm exigindo que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária tenha vigência de no máximo cinco anos. (BRASIL, 2022,p. 103)⁴²

O tribunal concluiu que, muitas vezes, as renúncias tributárias são criadas sem a existência de mecanismos que possibilitem a mera avaliação dos programas. Não se leva em consideração o custo de oportunidade e não se utiliza as os instrumentos de avaliação das políticas públicas existentes. As regras para a geração de despesas são mera formalidade, quando o assunto são os gastos indiretos⁴³.

4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS

Embora o processo de concessão das renúncias tenha sido regulamentado no art. 14 da LRF as questões como monitoramento e gestão nunca foram normatizadas, mesmo diante da previsão do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal. Os programas de renúncias seguem sendo criados e implementados indiscriminadamente e a partir da mera liberalidade do legislador.

Neste aspecto, como se tratam de benefícios concedidos para alguns em detrimento de outros é impositivo que se promova uma uniformização que esteja alinhada a ótica constitucional dos Objetivos Fundamentais da República, previstos no art. 3º da CRFB. Ademais, a urgente necessidade de equilíbrio das contas públicas e eficiência dos gastos exige a instituição de controles mais efetivos dos efeitos financeiros, econômicos, sociais e ambientais das renúncias de receitas.

Na tramitação, os projetos de lei de conversão das MPs passam apenas pela comissão mista de Deputados e Senadores do Congresso Nacional, podendo receber emendas diversas, muitas vezes estranhas a matéria, se tornando verdadeiros “jabutis” e inserindo no mundo jurídico temas de interesse individual do parlamentar, entre eles incentivos e benefícios tributários sem que tenham sido devidamente discutidos ou avaliados no parlamento.

⁴² BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Referencial de Controle de Benefícios Tributários. Brasília – DF: TCU, 2022, 208p. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_controle_beneficios_tributarios_web.pdf> Acesso em 04 de jul. de 2023.

⁴³ Pellegrini, J.A. Gastotributário e Subsídios da União. In Salto, F. e Pellegrini, J.A. (orgs.). Contas Públicas no Brasil. São Paulo: Saraiva. 2020.

Portanto, para se instituir qualquer tipo de exceção as regras tributárias, é necessário responsabilidade e um certo grau de rigidez inerente a qualquer despesa pública, pois elas impactam negativamente no *quantum* financeiro da arrecadação e, por consequência, reduzem as receitas e aumentam as despesas. Deve-se utilizar, obrigatoriamente, os trâmites legislativos de lei ordinária e, quando a lei determinar, lei complementar, passando assim por todas as comissões pertinentes, bem como por audiências públicas, possibilitando participação ampla da sociedade e com plena transparência.

Do ponto de vista normativo, até o presente momento, a legislação brasileira não estabelece um conceito para benefício fiscal ou renúncia de receita, utilizando-se, como rol exemplificativo, o disposto no § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000):

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

Os técnicos da Receita Federal e estudiosos do tema consideram que o conceito de renúncia de receita envolve elevado grau de subjetividade. Nesse contexto, a RFB desenvolveu a metodologia do “Sistema Tributário de Referência” (STR), a partir do qual se identifica os desvios classificados como gastos tributários. Para eles, o STR não é único, devendo se moldar a cada caso concreto, a depender do tipo de desoneração ou tratamento tributário diferenciado.

O Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário fundamentou que *“na temática em tela, verifica-se o emprego nem sempre criterioso de expressões com significado correlacionado, mas não coincidente: renúncias de receita, renúncias fiscais, gastos tributários, benefícios fiscais, benefícios tributários, incentivos fiscais etc”*. O referido documento distinguiu os termos sinônimos “benefício fiscal”, “benefício tributário” e “incentivo fiscal” de um outro conjunto de termos equivalentes entre si, quais sejam, “renúncia de receita”, “renúncia fiscal” e “gasto tributário”.

Diante da ausência de consenso a respeito do tema e da diversidade de termos utilizados, é necessário que a lei uniformize esses conceitos e faça com que o tratamento dado a esses instrumentos técnico-normativos sejam os mesmos do

tratamento relativo as despesas diretas, a partir da concessão. Deve-se instituir uma metodologia de análise, monitoramento, avaliação e transparência.

O STR utilizado pela RFB, para o cálculo das estimativas de renúncias, deve ser aquele onde todo cidadão e a empresa são obrigados a recolher todos os tributos pertinentes, após a ocorrência do fato gerador e independente da classificação do tributo objeto da política. Por isso, os efeitos financeiros e, sobretudo, econômicos de todas as renúncias devem ser consideradas no planejamento do orçamento e, obrigatoriamente, constar nas planilhas das leis orçamentárias com a memória de cálculo.

O problema que persiste é que, uma vez concedida a renúncia, ela tenderá a se perpetuar. Isso porque a maioria dos benefícios e incentivos concedidos possuem prazo de vigência indeterminado. Nesse contexto, somente com uma nova lei é possível excluí-lo do ordenamento jurídico brasileiro. Isso é alarmante pois, por se tratar de um gasto indireto, gera a ilusão de que não há dispêndios. A diminuição da capacidade financeira do Estado fica mascarada, problemática de décadas.

Em 2004 o TCU, em decisão proferida no Acórdão 1.060/2005-TCU-Plenário, afirmou que a tendência das renúncias é de aumento, devido à pressão de setores da sociedade em se retirar do campo da tributação. Segue o trecho do acórdão:

O que se pode constatar é que não há queda da renúncia de receitas de tributos federais administrada pelas SRF/MF, SPS/MPS e SPE/MF, mas sim a perspectiva de aumento **em face de pressões de vários setores da sociedade com interesses em retirar do campo de tributação uma variada gama de atividades, fatos e pessoas, por intermédio da criação dos incentivos fiscais.** A pressão para elevar os gastos com benefícios tributários, creditícios e financeiros é significativa. Tal fato se pode constatar pela inclusão nos últimos anos de vários novos benefícios conforme se pode ver no item 2.1 deste relatório. **(grifei)**

Um grupo de organizações da sociedade civil, com expertise na avaliação de políticas públicas e monitoramento do orçamento federal, analisou o demonstrativo de renúncias tributárias do ano de 2021⁴⁴. Eles identificaram que 74,32% dos Gastos Tributários vigentes naquele ano não possuíam prazo de término. Ademais, os

⁴⁴ INESC, ACT BRASIL, CONTRA AGROTÓXICOS, FIAN BRASIL E PURPOSE, 2021. Incentivos Fiscais no Brasil: embasamento técnico da Campanha SóAcreditoVendo. Acessado em 24/04/2023, disponível em < <https://acrobat.adobe.com/link/track?uri=urn:aaid:scds:US:9a587b85-ac1f-4ec1-9890-51ba8b8a7b5c>

gráficos abaixo, exemplificam o crescimento expressivo dessas renúncias, no período de 2016 a 2023, independente do paradigma de austeridade fiscal implementado pela EC 95/2016.

Possíveis aprimoramentos

O GAO, Government Accountability Office (GAO), entidade de fiscalização superior do governo dos Estados Unidos da América, pode ser uma referência de boas práticas. O GAO não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes, por exemplo, e nem a intenção “não escrita” do legislador no cálculo de suas estimativas.

Essa instituição estabelece um paralelo entre os gastos diretos e indiretos (tributários) e estuda o relacionamento dos programas governamentais. Dessa forma, o parlamento brasileiro seria mais bem orientado na formulação das políticas orçamentárias, permitindo uma visão mais abrangente sobre a alocação dos recursos públicos nas diversas áreas de atuação do Estado⁴⁵.

Do monitoramento e avaliação

A gestão tributária se preocupa apenas com as informações fiscais dos contribuintes exigidas e coletadas por meio dos sistemas tributários, visando apenas à conferência do valor de imposto devido, fazendo com que o modelo atual seja insuficiente para avaliar a eficiência, a equidade e outros efeitos decorrentes das renúncias fiscais e tributárias.

⁴⁵ De acordo com o GAO, “uma economia é eficiente se seus recursos, incluindo o tempo das pessoas, bens de capital e recursos naturais, são usados para produzir a combinação de lazer, bens de consumo, saúde, qualidade ambiental, e assim por diante, que dê o maior benefício à sociedade”. *Resources are used most efficiently when they provide the greatest possible benefit or wellbeing. Specifically, an economy is efficient if its resources, including peoples’ time, capital goods, and natural resources, are used to produce the combination of leisure, consumer goods, health, environmental quality, and so on that gives the most benefit to society. The concept of economic efficiency recognizes that when resources are not underemployed, decisions about their use involve tradeoffs. Getting more of something means giving up something else. Often, private markets can produce outcomes that are considered economically efficient. Self interest is assumed to motivate buyers and sellers to ensure that resources are used where they produce the greatest value. On the other hand, private markets can produce inefficient outcomes when market prices do not reflect the true costs and benefits of the goods produced and resources used.* U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions. 2012, p. 13. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-13-167SP>. Acessado em 20 de junho de 2023.

As análises podem ser feitas por diferentes aspectos: por função orçamentária (saúde, educação, indústria, comércio etc.), por tipo de tributo (IR, IPI, IOF, PIS, Cofins etc.), por modalidade (Simples Nacional, Zona Franca de Manaus, regimes especiais para determinados setores etc.) ou mesmo pelo prazo de vigência⁴⁶. O importante seria avaliá-las em conjuntamente e em parêlho com as despesas orçamentárias.

O Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas-CMAPP, instituído no Decreto 9.834/2019 e alterado pelo Decreto nº 11.558/2023, trouxe significativos avanços na temática de avaliação e monitoramento das políticas públicas de renúncias de receitas. Compete ao conselho avaliar e monitorar as políticas relativas a subsídios da União e renúncias de receitas, de modo a instruir as entidades da administração pública federal responsáveis e corresponsáveis pela gestão das respectivas políticas públicas.

A CMAPP deve avaliar o antes e o depois da instituição do benefício ou incentivo (*ex ante* e *ex post*). A análise *ex-ante*, explicando o motivo pelo qual o gasto pretendido se justifica ou não, antes da instituição de um novo benefício tributário ou antes da prorrogação do mesmo com prazo de vigência definido. E, a *ex post*, com ênfase em avaliações que se somam, concentrando-se nos aspectos dos resultados dos programas em andamento ou em fase de finalização⁴⁷.

5. CONCLUSÃO

A cobrança de tributos é essencial para o funcionamento do Estado e das instituições públicas pois, sem eles, os serviços públicos não seriam prestados, prejudicando uma grande parcela da sociedade. A Constituição Federal de 1988 atribuiu um extenso rol de tarefas a serem cumpridas pelos entes federativos e que somente são possíveis devido a cobrança compulsória dos tributos.

⁴⁶ BARROS, Gabriel Leal. Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais. Instituto Fiscal Independente - NOTA TÉCNICA Nº 07. Brasília, 2017.

⁴⁷ De acordo com o Guia Prático de Análise Ex-Ante (BRASIL, 2018a, p.13) entre as ações governamentais que integram o conceito de política pública e, portanto, requerem a realização de análise ex-ante, estão aquelas que acarretem “o aumento do valor da programação orçamentária e da renúncia de receitas. E, quanto à estruturação da gestão e da governança, devem ser definidas previamente as estratégias de implementação, de construção de confiança e suporte, e de monitoramento, avaliação e controle”. BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Referencial de Controle de Benefícios Tributários. Brasília, TCU, 2022 – 208 p. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>>. Acessado em 01 de jul. de 2023.

As renúncias de receitas tributárias constituem-se em políticas públicas que são realizadas por meio de gastos públicos indiretos que beneficiam o particular, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Elas afetam diretamente a arrecadação das receitas mais significativas do estado brasileiro, as receitas tributárias. Os efeitos desse instrumento são similares aos dos gastos diretos, pois reduzem a arrecadação. As renúncias impactam negativamente nas receitas e não são contabilizados na LOA, figurando em caráter meramente extraorçamentário no PLOA.

O demonstrativo regionalizado do PLOA apenas acompanha o orçamento e nada mais. A discussão sobre os recursos orçamentários não realiza o escrutínio dos benefícios, não havendo margem para alteração ou exclusão de qualquer mecanismo que resulte em renúncia de receitas. Dessa forma, inexistente garantia de que os benefícios resultantes de renúncias de receitas estejam beneficiando a sociedade. Por isso, é necessário que o instituto das renúncias seja amplamente regulamentado e receba tratamento similar ao dos gastos diretos.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 7ª Edição - Rio de Janeiro - RJ: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647408/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

AFONSO, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 744.

ALBUQUERQUE, J. R.; MOREIRA, T. B. S.. A concessão de renúncia de receitas por meio de medidas provisórias e sua observância ao art. 14 da LRF. 2017. Monografia (Aperfeiçoamento/Especialização em Curso de Pós-Graduação em Orçamento Público) - Instituto Legislativo Brasileiro.

BARROS, Gabriel Leal. Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais. Instituto Fiscal Independente - NOTA TÉCNICA Nº 07. Brasília, 2017.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira - RAIO X ORÇAMENTO 2023 (Pós Vetos) - Lei nº 14.535/2023. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/raio-x-do-orcamento/2023/raio-x-do-orcamento-2023-pos-vetos-v3>>. Acesso em 04 de jul. 2023.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Demonstrativo de Gastos Tributários, Bases Efetivas. Brasília, março de 2023. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de->

conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas >. Acesso em 08 de maio de 2023.

_____. RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. GASTO TRIBUTÁRIO – Conceito e Critérios de Classificação. Publicação: 10/11/2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf> Acesso em 05 de março de 2023.

_____. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª Edição. Brasília, 2021. Disponível em <[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao->](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-) Acesso em 09 de jul. de 2023.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 3ª Edição: Brasília, 2006. Disponível em <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/ARTIGO%20-%20Manual_Receitas_3edicao.pdf>. Acesso em 05 de jul. de 2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Benefícios Tributários Financeiros e Creditícios. Brasília, 2016. Disponível em <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2016/4_Benef_cios%20Tribut_rios%20Financeiros%20e%20Credit_cios_2016_WEB.pdf> Acesso em 04 de jul. 2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas. Brasília, TCU, 2014 – 91 p. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DDA8CE1014DDFC404023E00>. Acessado em 01/07/2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Referencial de Controle de Benefícios Tributários. Brasília, TCU, 2022 – 208 p. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm>>. Acessado em 01 de jul. de 2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Parecer Preliminar da Avaliação das Contas do Presidente da República. Ata nº 21 de 30 de maio de 1996. Disponível em [file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%201995%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%201995%20(3).pdf). Acesso em 05 de março de 2023

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. Brasília – DF: TCU, 2022. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-1310360%22>> Acesso em 04 de jul. de 2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Parecer Preliminar da Avaliação das Contas do Presidente da República. Ata nº 21 de 30 de maio de 1996. Disponível em [file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%201995%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Paulo/Downloads/Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%201995%20(3).pdf). Acesso em 05 de março de 2023.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. Relatório e Parecer prévio sobre as Contas do Governo da República. Brasília, 2014, p. 146-147. Disponível em < https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2014/Contas%202014%20-%20Relat_rio%20e%20Parecer%20Pr_vio%20sobre%20as%20Contas%20do%20Governo%20da%20Rep_blica%20-%20Exerc_cio%20de%202014.pdf> Acesso e 05 de jul. de 2023

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação e elisão legislativa da constituição do crédito tributário. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de; O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 203. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209/2014> Acesso em 05 de jul. de 2023.

COUTO, F. L; JÚNIOR, J. C. C. A Função Dos Planos Plurianuais no Direcionamento dos Orçamentos Anuais: Avaliação da Trajetória Dos PPAS no cumprimento da sua missão constitucional e o lugar do PPA 2020-2023. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, 2020, p. 7. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9801> Acesso em 22 de jul. de 2023.

_____, Renata Leal. A concessão de renúncia de receitas por meio de medidas provisórias e sua observância ao art. 14 da LRF. Instituto Legislativo Brasileiro – ILB. Brasília, 2017, p. 36. Disponível em < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/548014>> Acesso em 02 de abril de 2023.

CASTILHOS, Núbia Nette Alves Oliveira de. A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Renúncias de Receitas Tributárias: uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF. 2022. 231 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional). — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2022.

COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v.35, n.138, p.39-48, abr./jun. 1998.

FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos Fundamentais da República, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais. Coleção COPEDI/UNICURITIBA - Curitiba - PR: vol.25 - 1ª ed. Clássica Editora, 2014. P. 230 – 242.

GASSEN, Valcir ; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho . Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. REVISTA JURÍDICA DA PRESIDÊNCIA , v. v. unico, p. 353-382, 2016.

GASSEN, Valcir ; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales ; PAULINO, Sandra . Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência (UFSC) , v. 66, p. 213-234, 2013.

_____, Valcir ; MELO, Kalyara de Sousa e . Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária brasileira. Revista da PGFN , v. 3, p. 87-116, 2013.

_____, Francisco ; SILVA, Jamyl de Jesus ; GASSEN, Valcir . Lei de Responsabilidade Fiscal e a matriz tributária brasileira: a interpretação da legislação como escolha e o déficit de legitimidade do Poder Judiciário. In: Fernando Facury Scaff; Maria Stela Campos da Silva; Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff. (Org.). A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. 1ed.Belo Horizonte; São Paulo: D'Plácido, 2020, v., p. 259-286.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo.

MORAES, Guaracy do N.; ELTZ, Magnum; FERREIRA, Gabriel B.; et al. Direito Financeiro. Porto Alegre: SAGAH, 2021. E-book. ISBN 9786556902135. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556902135/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. Controle externo sobre renúncias de receitas: uma análise das abordagens do U.S. Government Accountability Office para avaliação de gastos tributários. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Avaliação de Políticas Públicas) – Escola Superior do Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, Brasília DF

_____, C. L. ; GASSEN, Francisco ; GASSEN, Valcir . A judicialização da política e a usurpação de competências: o problema das escolhas acerca da matriz tributária. REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO , v. 16, p. 386-419, 2021.

INESC, ACT BRASIL, CONTRA AGROTÓXICOS, FIAN BRASIL E PURPOSE, 2021. Incentivos Fiscais no Brasil: embasamento técnico da Campanha SóAcreditoVendo. Acesso em 24/04/2023, disponível em <<https://acrobat.adobe.com/link/track?uri=urn:aaid:scds:US:9a587b85-ac1f-4ec1-9890-51ba8b8a7b5c>>

PINTO, Élide Graziane. Gasto tributário (não) tem limite de prazo, nem teto fiscal?. Conjur, Janeiro de 2018. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jan-30/gasto-tributario-nao-limite-prazo-nem-teto-fiscal#_ftn6> Acesso em 10 de maio de 2023.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Caudas rabilongos e o princípio da pureza ou exclusividade da lei orçamentária. Revista de Informação Legislativa, ano 40, nº 159, jul./set. 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/873/R159-04.pdf>>. Acesso em 23 de jul. de 2023.

SANTOS, R. de. C. L.; BITTENCOURT, F. M. R. Novo Arcabouço Fiscal – Avaliação da proposta do Poder Executivo (PL 93/2023 – Complementar). Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal - ISSN 25254898 – Brasília,

2023, p. 17. Disponível em <
https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/orcamento-em-discussao_texto-50.pdf>. Acesso em 09 de jul. de 2023.

Pellegrini, J.A. Gastos tributários e Subsídios da União. In Salto, F. e Pellegrini, J.A. (orgs.). Contas Públicas no Brasil. São Paulo: Saraiva. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Direito Financeiro. Barueri, SP, Ed. Atlas: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559775231. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775231/>. Acesso em 04 jul. 2023.

U. S. GOVERNMENT AUDIT OFFICE. Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions. 2012. Disponível em: <https://www.gao.gov/products/GAO-13-167SP>. Acessado em 20 de junho de 2023.

ANEXO - GASTOS TRIBUTÁRIOS, RFB, PLOA 2023

FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA / GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR	%
Administração	326.405.698	0,07%
Rede Arrecadadora	326.405.698	0,07%
Agricultura	61.722.575.704	13,53%
Agricultura e Agroindústria - Defensivos agrícolas	5.870.511.329	1,29%
Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	34.790.999.777	7,63%
Amazônia Ocidental	7.917.126	0,00%
Exportação da Produção Rural	10.032.731.907	2,20%
Fundos Constitucionais	72.677.471	0,02%
Funrural	3.244.692.129	0,71%
Investimentos em Infra-Estrutura	0	0,00%
Mercadorias Norte e Nordeste	45.301.422	0,01%
REIDI	42.625	0,00%
Seguro Rural	539.975.011	0,12%
SUDAM	1.100.785.507	0,24%
SUDENE	1.555.181.868	0,34%
Zona Franca de Manaus	4.375.111.596	0,96%
Zona Franca de Manaus - Importação de Matéria-Prima	26.914.449	0,01%
Zona Franca de Manaus - Importação de Bens de Capital	88.096	0,00%
Zona Franca de Manaus - Matéria-Prima Produzida na ZFM	1.976.163	0,00%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Alíquotas Diferenciadas	22.251.672	0,00%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Aquisição de Mercadorias	35.417.556	0,01%
Assistência Social	26.061.669.935	5,71%
Aposentadoria de Declarante com 65 Anos ou Mais	12.832.849.985	2,81%
Automóveis - Pessoas Portadoras de Deficiência	802.120.681	0,18%

Cadeira de Rodas e Aparelhos Assistivos	1.063.127.544	0,23%
Doações a Entidades Cívicas Sem Fins Lucrativos	440.861.323	0,10%
Doações de Bens para Entidades Filantrópicas	127.767	0,00%
Dona de Casa	337.133.518	0,07%
Entidades Filantrópicas	2.415.800.510	0,53%
Entidades sem Fins Lucrativos - Associação Civil	4.281.547.733	0,94%
Entidades sem Fins Lucrativos - Filantrópica	3.888.100.875	0,85%
Ciência e Tecnologia	17.089.161.872	3,75%
Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	2.366.284.307	0,52%
Entidades sem Fins Lucrativos - Científica	88.895.749	0,02%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	202.345	0,00%
Informática e Automação	8.630.929.547	1,89%
Inovação Tecnológica	4.681.336.137	1,03%
Investimentos em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação	0	0,00%
Máquinas e Equipamentos - CNPq	656.898.723	0,14%
PADIS	663.600.000	0,15%
Pesquisas Científicas	269.514	0,00%
SUDAM	0	0,00%
SUDENE	0	0,00%
TI e TIC - Tecnologia de Informação e Tecnologia da Informação e da Comunicação	745.549	0,00%
Comércio e Serviço	110.799.547.561	24,29%
Amazônia Ocidental	115.590.037	0,03%
Áreas de Livre Comércio	447.253.155	0,10%
Fundos Constitucionais	1.090.034.823	0,24%
Mercadorias Norte e Nordeste	661.400.758	0,15%
PERSE - Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos	4.030.000.000	0,88%
Promoção de Produtos e Serviços Brasileiros	13.544.015	0,00%
Simples Nacional	75.525.354.084	16,56%
Zona Franca de Manaus	21.681.908.275	4,75%
Zona Franca de Manaus - Importação de Matéria-Prima	3.718.585.495	0,82%
Zona Franca de Manaus - Importação de Bens de Capital	12.171.647	0,00%
Zona Franca de Manaus - Matéria-Prima Produzida na ZFM	273.032.978	0,06%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Alíquotas Diferenciadas	1.246.554.934	0,27%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Aquisição de Mercadorias	1.984.117.360	0,44%
Comunicações	9.965.862	0,00%
Investimentos em Infra-Estrutura	9.965.862	0,00%
Cultura	4.012.554.648	0,88%
Atividade Audiovisual	234.667.530	0,05%
Entidades sem Fins Lucrativos - Cultural	107.254.996	0,02%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	202.345	0,00%
Indústria Cinematográfica e Radiodifusão	18.951.435	0,00%
Livros	1.557.011.984	0,34%
Livros, Jornais e Periódicos	3.538.163	0,00%
Programa Nacional de Apoio à Cultura	2.079.586.328	0,46%

Programação	8.343.458	0,00%
RECINE	2.998.409	0,00%
Defesa Nacional	132.107.154	0,03%
RETID	132.107.154	0,03%
Desporto e Lazer	3.215.300.157	0,70%
Entidades sem Fins Lucrativos - Recreativa	462.037.812	0,10%
Evento Esportivo, Cultural e Científico	202.345	0,00%
Incentivo ao Desporto	752.780.000	0,17%
TEF - Tributação Específica do Futebol	2.000.280.000	0,44%
Direitos da Cidadania	1.725.704.287	0,38%
Entidades sem Fins Lucrativos - Associação Civil	0	0,00%
Fundos da Criança e do Adolescente	660.807.897	0,14%
Fundos do Idoso	400.967.422	0,09%
Horário Eleitoral Gratuito	663.928.968	0,15%
Educação	17.454.756.429	3,83%
Despesas com Educação	5.448.821.967	1,19%
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	71.265.659	0,02%
Entidades Filantrópicas	3.809.057.048	0,84%
Entidades sem Fins Lucrativos - Educação	4.874.361.518	1,07%
PROUNI	3.203.359.959	0,70%
Transporte Escolar	47.890.277	0,01%
Energia	3.272.377.607	0,72%
Aerogeradores	173.319.251	0,04%
Biodiesel	134.030.358	0,03%
Gás Natural Liquefeito	139.093.490	0,03%
Investimentos em Infra-Estrutura	487.561.612	0,11%
REIDI	1.649.173.208	0,36%
Termoelectricidade	689.199.688	0,15%
Gestão Ambiental	299.000.000	0,07%
Reciclagem	299.000.000	0,07%
Habitação	9.490.395.766	2,08%
Associações de Poupança e Empréstimo	44.874.797	0,01%
Financiamentos Habitacionais	3.611.787.338	0,79%
Minha Casa, Minha Vida	319.542.483	0,07%
Poupança	5.514.191.148	1,21%
Indústria	57.237.600.138	12,55%
Amazônia Ocidental	34.835.354	0,01%
Fundos Constitucionais	324.146.097	0,07%
Mercadorias Norte e Nordeste	199.326.256	0,04%
Petroquímica	554.148.018	0,12%
Rota 2030	4.426.357.588	0,97%
Setor Automotivo	5.562.018.352	1,22%
Simples Nacional	13.010.944.034	2,85%
SUDAM	4.909.572.656	1,08%
SUDENE	6.936.209.031	1,52%

Zona Franca de Manaus	14.573.995.326	3,20%
Zona Franca de Manaus - Importação de Matéria-Prima	3.892.827.633	0,85%
Zona Franca de Manaus - Importação de Bens de Capital	12.741.975	0,00%
Zona Franca de Manaus - Matéria-Prima Produzida na ZFM	285.826.512	0,06%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Alíquotas Diferenciadas	970.278.230	0,21%
Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio - Aquisição de Mercadorias	1.544.373.078	0,34%
Não definida	13.927.250.187	3,05%
Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	13.927.250.187	3,05%
Organização Agrária	58.100.945	0,01%
ITR	58.100.945	0,01%
Saneamento	23.491.360	0,01%
Investimentos em Infra-Estrutura	16.043.607	0,00%
REIDI	7.447.754	0,00%
Saúde	71.055.582.821	15,58%
Água Mineral	308.437.805	0,07%
Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	12.758.160.307	2,80%
Despesas Médicas	24.505.124.350	5,37%
Entidades Filantrópicas	7.891.200.466	1,73%
Entidades sem Fins Lucrativos - Assistência Social e Saúde	7.578.241.719	1,66%
Equipamentos para uso médico, hospitalar, clínico ou laboratorial	24.098.887	0,01%
Medicamentos	8.634.775.186	1,89%
Produtos Químicos e Farmacêuticos	9.355.544.101	2,05%
Trabalho	50.352.886.878	11,04%
Aposentadoria por Moléstia Grave ou Acidente	20.699.649.912	4,54%
Benefícios Previdenciários e FAPI	523.360.384	0,11%
Desoneração da Folha de Salários	9.355.971.584	2,05%
Empresa cidadã	298.091.470	0,07%
Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho	10.094.512.617	2,21%
MEI - Microempreendedor Individual	5.172.980.872	1,13%
PAIT - Planos de Poupança e Investimento	4.980.463	0,00%
Previdência Privada Fechada	468.475.360	0,10%
Programa de Alimentação do Trabalhador	2.100.506.924	0,46%
Seguro ou Pecúlio Pago por Morte ou Invalidez	1.634.357.294	0,36%
Transporte	7.821.910.620	1,71%
Embarcações e Aeronaves	5.142.122.719	1,13%
Investimentos em Infra-Estrutura	179.383.432	0,04%
Leasing de Aeronaves	614.043.900	0,13%
Motocicletas	244.597.723	0,05%
REIDI	507.752.676	0,11%
REPORTO	432.097.114	0,09%
TAXI	221.596.133	0,05%
Transporte Coletivo	480.316.924	0,11%
Trem de Alta Velocidade	0	0,00%
TOTAL	456.088.345.631	100%