

# A transparência dos gastos tributários nos estados brasileiros

## Tax expenditure reporting in the Brazilian states

## La transparencia de los gastos tributarios en los estados brasileños



**Francisco Mata Machado Tavares**

Universidade Federal de Goiás (UFG), Goiânia, Goiás, Brasil

[franciscotavares@ufg.br](mailto:franciscotavares@ufg.br)



**Muryel Hey**

Universidade Federal de Goiás (UFG), Goiânia, Goiás, Brasil

[muryel@hotmail.com](mailto:muryel@hotmail.com)

**Resumo** A pesquisa ancorou-se na premissa teórica, comum ao campo interdisciplinar dos estudos sócio-fiscais, de que as finanças públicas se definem como um elemento heurístico primaz para a compreensão do modo como as relações de poder se manifestam em distintas sociedades. Sobre esta base, procurou-se investigar a transparência e cognoscibilidade das informações prestadas pelos estados federados brasileiros quanto a um específico tipo de aporte governamental, denominado gasto tributário. Um abrangente levantamento documental fora analisado sob a luz dos critérios analíticos desenvolvidos por Redonda e Neubig para a aferição da transparência ou opacidade na publicidade destes dispêndios. Conclui-se que a divulgação destas despesas é efetivada de modo precário no Brasil, o que indica uma opacidade das administrações públicas estaduais maior do que sugerem os textos normativos e o desenho constitucional.

**Palavras-chave:** finanças públicas; gastos tributários; transparência governamental

**Abstract** The research was anchored in the theoretical premise, shared by the practitioners of the interdisciplinary field of socio-fiscal studies, that public finances are defined as a proxy for understanding how power relations occur in different societies. On this basis, the transparency and

cognoscibility of the information provided by the Brazilian states regarding a specific type of government expenditure, known as tax expenditure, were researched. A comprehensive documentary survey was analyzed in light of analytical criteria developed by Redonda and Neubig to assess the transparency or opacity in the publicity of these expenditures. We reached the conclusion that the disclosure of these expenses is carried out poorly in Brazil, indicating a greater opacity of federal states public administrations than suggested by normative texts and constitutional design.

**Keywords:** public finances; tax expenditures; government transparency

**Resumen** La investigación se fundamentó en la premisa teórica, común al campo interdisciplinario de los estudios socio-fiscales, de que las finanzas públicas se definen como un elemento heurístico primordial para comprender cómo se manifiestan las relaciones de poder en las distintas sociedades. Sobre esta base, se buscó investigar la transparencia y comprensibilidad de la información proporcionada por los estados federados brasileños en relación a un tipo específico de gasto gubernamental, denominado gasto tributario. Se analizó un extenso conjunto de documentos a la luz de criterios analíticos desarrollados por Redonda y Neubig para evaluar la transparencia u opacidad en la divulgación de estos gastos. Se concluye que la divulgación de estos gastos se realiza de manera precaria en Brasil, lo que indica una opacidad en las administraciones públicas estatales mayor de lo que sugieren los textos normativos y el diseño constitucional.

**Palabras clave:** finanzas públicas; gastos tributarios; transparencia gubernamental

## Introdução

A pesquisa aqui apresentada<sup>1</sup> compreende um esforço interdisciplinar entre os estudos de política fiscal e gestão pública, ancorado em duas premissas teóricas suficientemente consensuais nas análises, interpretações e proposições normativas referentes aos Estados constitucionais e democráticos da contemporaneidade.

Primeiramente, assume-se que as finanças públicas, em suas diferentes dimensões de política tributária, orçamentária, creditícia e monetária, se definem como aspectos centrais e condições de possibilidade para toda a experiência jurídico-política moderna. Como propõem os fundadores da Sociologia Fiscal, “os padrões das finanças públicas tiveram, em todos os tempos, uma influência decisiva na evolução nacional e social” (Goldscheid, 1958, p. 202) e “o espírito de um povo, seu nível cultural, sua estrutura social, os feitos que as suas políticas podem preparar – tudo isso e mais está escrito em sua história fiscal” (Schumpeter, 1991, p. 101). Na atualidade, estas noções são traduzidas como a relação de mútua pressuposição entre direitos fundamentais e a devida política orçamentária que os viabilize (Watts, 2022).

Em segundo lugar, este trabalho se assenta na premissa teórica de que o Estado democrático e atado a uma ordem constitucional asseguradora de direitos constitucionais pressupõe a mais ampla publicidade e transparência dos respectivos atos, políticas, escolhas e elementos operacionais. Há, de fato, não apenas um liame teórico entre transparência e democracia, mas uma documentada correlação empírica a implicar mutuamente estas duas noções (Hoyler *et. al.*, 2011). A associação entre finanças públicas e a transparência das ações estatais é, com efeito, o cerne da pesquisa científica que este texto relata.

A atuação do Estado para a consecução de suas atribuições é atravessada de modo complexo por instrumentos de política fiscal, creditícia e monetária. Quanto à política fiscal, em especial, a lógica segundo a qual o Poder Público arrecada tributos, recebe valores e os afeta aos seus objetivos programáticos e à manutenção da máquina

estatal não encerra toda a extensão do fenômeno. Realidades como ilusões fiscais (Buchanan, 1999), no contexto das quais os governos manejam a majoração de tributos não perceptíveis (como sói ocorrer com exações sobre o consumo) e de políticas públicas facilmente notadas pelo eleitorado (como obras), são comuns.

Nesse processo, em que a influência sobre as decisões governamentais não é um ativo distribuído de modo igualitário em sociedade e em que *lobbies* e pressões são elementos relevantes (Cardoso, 2023), é possível e comum a ocorrência de estímulos institucionais para que determinados setores recebam exonerações tributárias, em troca de efetivas ou apenas anunciadas benesses à coletividade. Trata-se de um dispêndio público usualmente menos suscetível a meios de *accountability* horizontal ou social e capaz de produzir vantagens eleitorais imediatas, uma vez que facilmente perceptíveis pelos beneficiários.

Essa renúncia de receitas, também chamada de gasto tributário, é uma forma usualmente mais opaca de gasto público, realizada por meio de autorização legal. Funciona como se o setor público devolvesse valores recebidos das organizações (empresas, pessoas físicas ou terceiro setor), retirando do orçamento votado em Casas Legislativas a primazia decisória sobre uma parcela de sua arrecadação. Este gasto, em oposição àqueles realizados por meio de despesas orçamentárias, não passa pelas etapas de execução típicas do Direito Financeiro (licitação, empenho, liquidação e pagamento, sempre em conformidade com planos plurianuais, leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais), tornando-se um tipo de dispêndio que acontece fora do orçamento público e dos seus controles e meios de legitimação constitucional ou legalmente prescritos (Diniz *et. al.*, 2014 p. 6). Apesar do seu impacto significativo nas contas públicas, os gastos tributários são em grande parte opacos e geralmente não são submetidos ao mesmo nível de controle do que as despesas orçamentárias ordinárias. Na verdade, quase nunca são sujeitos a análises de custo-benefício (Redonda; Neubig, 2018 p. 5).

O estudo aqui exposto, portanto, se justifica ante a carência de levantamentos com informações sobre os gastos tributários estaduais.

A transparência destas informações é primordial para que a avaliação do instrumento adotado pelos governantes seja possível.

A pesquisa compreende uma análise documental debruçada sobre os Anexos de Renúncias de Receitas, inseridos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias dos 26 estados brasileiros, mais o Distrito Federal, conforme exigência do art. 14 da LRF. A ideia é verificar a transparência da previsão das renúncias de receitas concedidas pelos Estados, à luz do art. 14, § 2º, inciso V da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que obriga a publicação de anexo contendo a previsão das renúncias de receitas e a sua compensação. Após essa primeira parte, as informações serão avaliadas com base nas nove dimensões elencadas por Redonda e Neubig (2018).

Para atender aos objetivos propostos, além desta introdução, o trabalho se divide em 4 seções. Na segunda seção, a seguir, apresentam-se os aspectos conceituais dos gastos tributários. A terceira seção contempla os aspectos relativos à transparência pública, em especial no que diz respeito às questões fiscais. A quarta seção apresenta os resultados da análise realizada nos dados extraídos das LDO's estaduais, sobre a transparência dos gastos tributários nos estados brasileiros, no período de 2023. A quinta e derradeira seção expõe as principais conclusões da pesquisa.

## Gastos Tributários: uma definição

A literatura e o campo profissional das finanças públicas comportam diferentes expressões para designar exonerações tributárias como expedientes voltados à consecução de políticas públicas, como as seguintes: benefício fiscal, gastos indiretos, incentivo fiscal, benefício tributário, gasto tributário, desoneração, renúncia de receita, despesa fiscal, despesa tributária, auxílio, entre outras. Tais expressões não possuem definições muito claras, seja na legislação, seja na literatura. Em diversas passagens, a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) utiliza, sem uniformidade, tais categorias. A renúncia de receita, neste trabalho, também chamada de gasto tributário, trata da utilização de tributo com finalidade extrafiscal, por

meio de lei, visando a atingir objetivos de ordem econômica, social ou político-administrativa diversos da finalidade precípua dos tributos que é a arrecadação (Almeida, 2000, p.22).

O trabalho dos norte-americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel (1985), ao denominar de “gasto tributário” (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “Tax Expenditures”, que motivou o art. 165, § 6o, da CF (Torres, 2001. p. 7).

A Receita Federal do Brasil - RFB, com base em relatórios elaborados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, estabeleceu dois passos para que determinado benefício ou incentivo fiscal possa ser classificado como gasto tributário: a) determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência e; b) avaliar, utilizando um conjunto de critérios definidos, quais desonerações são gastos indiretos e se revelam passíveis de serem substituídas por gastos diretos.

O sistema tributário de referência para os tributos estaduais é o previsto nos respectivos Códigos Tributários Estaduais, na Lei Complementar nº 87/96 e na Constituição da República. Desonerações previstas diretamente no texto constitucional, imunidades, não são consideradas benefícios fiscais, bem como as hipóteses de não-incidências previstas no CTN e na LC nº 87/96.

No caso dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, os Estados concedem os seguintes: isenção, redução da base de cálculo, crédito outorgado, manutenção de crédito e a devolução total ou parcial do imposto, os quais são instituídos por meio de leis estaduais ou de convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Historicamente, tais instrumentos não têm recebido a mesma atenção que os gastos diretos por parte do Poder Executivo, dos órgãos de controle, do Parlamento ou da sociedade civil. Os gastos tributários carecem de estruturas de gestão e governança, *accountability* e transparência, avaliação e monitoramento em medida maior do que os recursos públicos alocados mediante processo orçamentário.

O regramento para a concessão de renúncia de receita no Brasil está previsto em um conjunto de normas, dentre as quais a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Entre as regras previstas na CF/1988, para a concessão de renúncia de receita, encontram-se os artigos 150, § 6º, e 165, § 6º, os quais estabelecem que as renúncias somente podem ser concedidas por legislação específica, e que a lei orçamentária seja acompanhada pelo demonstrativo regionalizado do efeito das renúncias, respectivamente. A LRF, ao dispor sobre medidas para o equilíbrio das contas públicas, estabelece exigências para a concessão, controle e transparência da renúncia de receita. Segundo o artigo 14 da LRF, sempre que ocorrer renúncia de receita, o ente federativo deverá apresentar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro para o ano que se refere e para os dois seguintes. Deve também comprovar que o ato de renúncia foi considerado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA) e evidenciar que metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não serão afetadas – ou adotar as medidas de compensação como elevação de alíquotas de impostos ou aumento da base de cálculo, dentre outras, para compensar e viabilizar aquela renúncia.

## Metodologia

A pesquisa aqui apresentada consistiu da subsunção dos dados relativos à renúncia de receitas dos 26 Estados e do Distrito Federal, no período de 2023, a uma gama de parâmetros analíticos estáveis, replicáveis e objetivos. Para atender aos objetivos, realizou-se um levantamento documental, por meio de informações coletadas em

páginas eletrônicas institucionais. Os critérios analíticos adotados de modo inédito e com potencial para continuidade em estudos seriados foram extraídos de Redonda e Neubig (2018 p. 4) que, por sua vez, se utilizam dos modelos de Kassim e Mansour (2018 p. 7), que listam 9 dimensões que as boas práticas sugerem que devam aparecer em um relatório de gastos tributários. As dimensões são as elencadas abaixo.

1) Informações gerais: Para informações gerais, fornecemos o ano de publicação do último relatório utilizado para a avaliação, seu formato, fonte/instituição e, quando publicado online, o link para a publicação (Tabela 2). 2) Dimensão Legal: a) Requisito legal de comunicação; b) Integração com o orçamento e c) Referência legal ou do convênio que permite a instituição do GT. 3) Definição: a) Definição do Gasto Tributário – GT; b) Definição do sistema de referência. Avaliamos se o relatório de GT inclui uma definição clara do que é considerado um GT e o *benchmark* respectivo. 4) Dimensão temporal: a) Ano de publicação do 1.º relatório; b) Período de cobertura; c) Prazo do GT. 5). Dimensão de Estimativa: a) Número de GT identificados (estimados); b) Limite de estimativa para GT. 6) Dimensão Descrição do GT: um dos principais objetivos dos relatórios de GT é aumentar a transparência e a responsabilização. Assim, examinamos se um relatório fornece uma descrição detalhada de cada GT, pois muitas vezes o nome dado a cada disposição não é autoexplicativo; 7) Dimensão de Classificação: Verificar de que forma os GT's são classificados: GT por base tributável; GT por tipo de setor; GTs por função ou categoria orçamentária; GT's por objetivo político; GT's por beneficiários. 8) Dimensão de Avaliação: Verificar se os demonstrativos fazem uma avaliação de eficácia e eficiência dos GT's. 9) Dimensão de outras informações: Analisar se os estados fornecem informações úteis adicionais que não são captadas pelas dimensões anteriores, mas que, no entanto, merecem ser mencionadas.

Para responder à questão desta pesquisa quanto à transparência das renúncias de receitas dos estados brasileiros e a qualidade destas informações, foram utilizados dados coletados das LDO's de cada estado brasileiro no exercício de 2023. As referidas Leis foram retiradas dos portais eletrônicos oficiais dos governos dos estados,

conforme tabela 1. As demais informações foram retiradas dos Anexos de Renúncias de Receitas dos estados brasileiros, encontram-se compilados na tabela contida no Anexo I deste estudo.

## Dados e Análise

Da análise realizada nas LDO's dos 26 estados mais o Distrito Federal do exercício de 2023, todos apresentaram o Anexo de Renúncia de Receitas junto às LDO's. Apenas o Estado do Sergipe apresentou o quadro zerado, com a informação de que não há renúncias de receitas previstas para o período.

Deste apontamento, verifica-se uma evolução em relação ao trabalho realizado por Afonso et. al (2014 p. 23), que analisou as LDO's de 2012, 2013 e 2014 e indicou que o demonstrativo de renúncia de receita não fora publicado junto à LDO em 5 dos 27 estados brasileiros – Ceará, Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio Grande do Sul e Sergipe.

### Dimensão 1 - Informações gerais:

Em relação a primeira dimensão, que trata das informações gerais do quadro das renúncias, destacamos o que segue:

Os Anexos de Renúncias de Receitas, foram extraídas dos sítios eletrônicos oficiais de cada ente subnacional, conforme tabela I.

Os principais órgãos responsáveis pela publicação das LDO's são as Secretarias de Planejamento e Orçamento, Secretaria de Economia ou Secretaria de Fazenda, conforme a estrutura institucional de tais estados. Alguns estados já possuem um portal de transparência, no qual as informações orçamentárias e fiscais são disponibilizadas, como é o caso de Roraima, Alagoas, Sergipe e Goiás.

As Leis de Diretrizes Orçamentárias comportam diversas informações relevantes da política fiscal e orçamentária. Foi relativamente simples encontrar as Leis nos portais eletrônicos estaduais. Contudo, em um país onde a ciência legística apenas recentemente se aproxima do direito financeiro e tributário (Cardoso,

2023), o que se encontram são textualidades normativas que se diferenciam de modo muito significativo de um estado para outro, seja pela quantidade de informação disponibilizada, bem como pela localização dos instrumentos orçamentários dentro delas. Um mínimo de comparabilidade, clareza e padronização não é, assim, percebido nessa miríade de fontes formais do direito financeiro nos estados.

Os quadros de renúncia de receitas, contidas nas LDO's e exigidos pela LRF, seguem um certo padrão, conforme exigido pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, 2023). Este modelo, porém, não é capaz de trazer informações robustas para uma análise aprofundada da política de renúncias fiscais, haja vista se restringir a fazer uma fotografia dos valores renunciados, por tributo, modalidade, setores, valores estimados e compensação. Muitos estados publicam apenas esse quadro preenchido, como é o caso do Amapá, Rondônia, Roraima, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul. Estados como Acre, Goiás, Mato Grosso, Santa Catarina, Minas Gerais e São Paulo apresentam informações mais robustas. O estado do Rio de Janeiro só apresenta o quadro de renúncias preenchido, mas dispõe de um portal da transparência específico para os gastos tributários, porém, essa informação não consta do anexo da LDO, que poderia facilitar a localização das informações.

### Dimensão 2 – Informações legais.

Na dimensão legal, seguindo a orientação do trabalho de Redonda e Neubig (2018 p. 4), adaptado para a realidade brasileira, foram propostos 3 requisitos:

a) Se os anexos faziam referência ao art. 14 § 2º inc. V da LRF;

Neste primeiro quesito todos os Estados cumpriram com a obrigação, indicando a referência legal nos quadros do Anexo da LDO.

b) Se os anexos tinham relação com o Orçamento;

Da mesma forma, o quesito dois, que trata da relação do demonstrativo com o orçamento, foi cumprido por todos os entes

federativos, já que o quadro deve obrigatoriamente ser publicado na LDO, instrumento que compõe os relatórios orçamentários exigidos pela legislação pátria.

c) Referência legal ou do convênio que permite a instituição do GT.

A maioria dos estados, 16 no total, não apresentaram a lei, decreto ou convênio que subsidiasse o gasto tributário implementado. A falta de transparência nesse requisito, inviabiliza a análise mais aprofundadas e detalhada dos termos, metas e objetivos do gasto tributário.

Alguns estados apresentam a referência legal, apenas indicando o Regulamento do ICMS, genericamente, convênio CONFAZ, entre outros, porém sem o número respectivo. Os estados de Amazonas, São Paulo, Santa Catarina, Goiás e Mato Grosso, apresentam os dispositivos legais relativos aos gastos tributários implementados de maneira pormenorizada. O estado do Sergipe por ter o quadro zerado, foi considerado como não aplicável.

### Dimensão 3 - Definição

Na dimensão 3, que trata da definição de conceitos, foram propostos dois requisitos:

a) Definição de Gasto Tributário – GT: Da análise realizada nos Anexos das Renúncias de Receitas das LDO's, 11 estados trazem a conceituação de renúncia de receitas, reproduzindo o disposto no art. 14 § 1º da LRF. São eles: Acre, Amazonas, Alagoas, Paraíba, Piauí, Goiás, Mato Grosso, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraná e Santa Catarina. Apenas os estados de Santa Catarina, Mato Grosso, São Paulo e Paraíba trazem uma conceituação mais ampla sobre o conceito de gastos tributários. Os demais estados, 15 no total, não conceituam gasto tributário ou nenhum outro sinônimo que possa informar o conceito do que se apresenta no anexo analisado. O estado do Sergipe, por ter o quadro zerado, foi considerado como não aplicável.

b) Definição de Sistema de Referência: em relação ao quesito b, que trata da conceituação de sistema de referência dentro do demonstrativo, verifica-se que apenas os estados de Santa Catarina, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais e São Paulo conceituam o sistema de referência, do qual os gastos tributários são desvios do sistema tributário para outra finalidade que não a arrecadação de tributos. A ausência desses conceitos traz opacidade ao sistema tributário como um todo, bem como da função destes desvios e de suas finalidades, no contexto das finanças públicas e do planejamento e execução das políticas públicas.

#### Dimensão 4 – Informações Temporais

Na dimensão temporal, seguindo a orientação do trabalho de Redonda e Neubig (2018 p. 4), foram propostos 3 requisitos:

a) ano de início da publicação do Anexo; a cobertura de análise deste trabalho é o exercício de 2016, assim, a maioria dos estados publicam o demonstrativo de renúncias de receitas nas LDO's desde 2016. Apenas o Estado do Amapá que começou as publicações no exercício de 2019 e do Estado de Roraima que iniciou no exercício de 2017.

b) Período de cobertura do relatório: em relação ao período de cobertura quase todos os estados cumprem com o exigido pela LRF que seria a estimativa de renúncias no exercício da Lei e nos dois seguintes. Alagoas, Rio Grande do Norte e Espírito Santo apresentam os valores estimados no exercício anterior ao de referência, ampliando a análise temporal.

c) Prazo do Gasto Tributário: no quesito que trata do prazo dos gastos tributários instituídos, nenhum estado apresentou em seus demonstrativos os prazos de início e extinção dos gastos. A falta dos prazos de início e final dos benefícios concedidos, dificulta a análise do montante total renunciado ao longo dos anos, do controle da efetividade da renúncia e dos objetivos almejados pelo instrumento e o impacto econômico e social esperado.

### Dimensão 5 – Estimativas

Na dimensão temporal, seguindo a orientação do trabalho de Redonda e Neubig (2018 p. 4), foram propostos 2 requisitos:

a) Número de Gastos Tributários identificados e estimados: na dimensão das estimativas dos gastos tributários, foram analisados os números de gastos estimados por cada estado brasileiros. Verifica-se, conforme o gráfico, uma diferença significativa entre os estados, há uma prevalência de renúncias na região sul (330) e sudeste (219), com números expressivos. O Estado do Mato Grosso, sozinho apresentou (137) GT's. O Nordeste é a região com o menor número de incentivos (54), ainda que seja a região com o maior número de estados.

b) Limite de estimativa para os Gastos Tributários: em relação ao requisito de limite para a estimativa dos gastos tributário, verificou-se que nenhum estado dispõe desse limite, o que em outros trabalhos verifica-se percentual significativo de renúncias em relação às receitas arrecadadas.

A falta de limite pode importar em valores de renúncia que podem impactar no desenvolvimento das políticas públicas, se não verificado o custo-benefício dos instrumentos.

### Dimensão 6 – Descrição dos Gastos Tributários

Um dos principais objetivos dos relatórios de GT é aumentar a transparência e a responsabilização. Assim, examinamos se o Anexo fornece uma descrição detalhada de cada GT, pois muitas vezes o nome dado a cada disposição não é autoexplicativo. Apenas 10 estados fornecem uma descrição detalhada de cada gasto tributário, quais sejam: Alagoas, Piauí, Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná e Santa Catarina.

### Dimensão 7 – Classificação dos GT

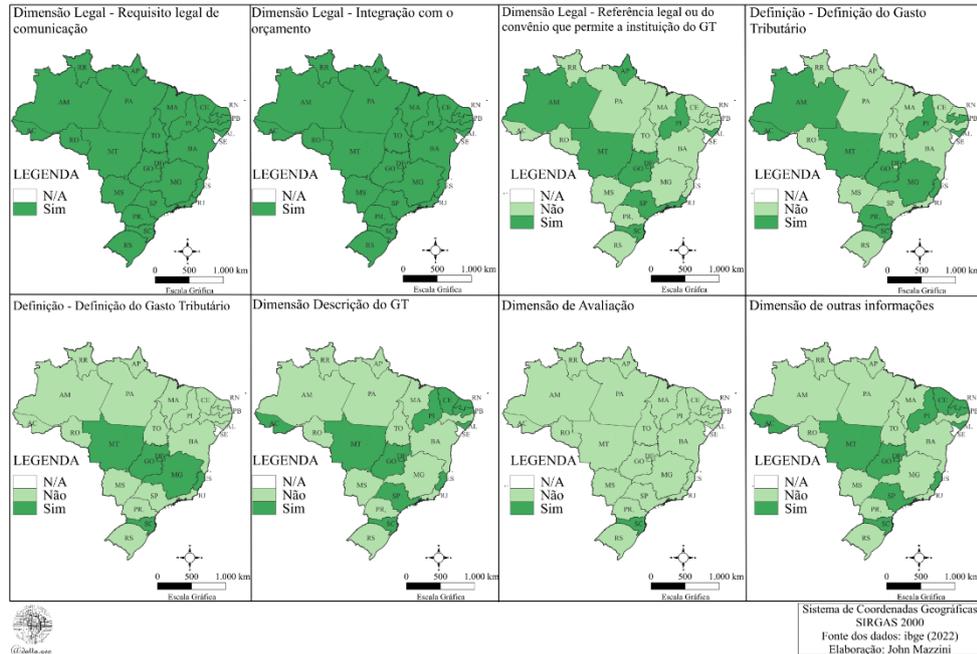
A classificação é outra dimensão crucial nos relatórios de GT e também mostra um elevado nível de heterogeneidade entre os Anexos dos estados. A maioria dos estados segue a classificação contida no quadro da figura 1, quais sejam “setores”, “programas” e “beneficiários”, porém sem adotar uma padronização. Alguns, classificam por setores, mas de forma bem genérica, outros pormenorizam os setores, o que acaba impedindo uma comparação entre os estados. Quando se utilizam dos programas, apenas nominam o programa, que tem nomes diferenciados em casa estado, o que também impede a qualquer tipo de análise comparativa. O critério beneficiário não foi utilizado por nenhum dos estados de maneira efetiva, quando utilizam a nomenclatura beneficiário, normalmente remetem-se ao setor da economia que é beneficiado. Portanto, a classificação dos gastos tributários no Anexo de renúncia é tão heterogênea que não permite fazer comparações entre os estados e nem tirar informações relevantes para a interpretação científica ou para a tomada de decisão pública

### Dimensão 8 – Avaliação dos Gastos Tributários

Nenhum estado brasileiro avalia o cumprimento do objetivo alegado para a implementação do gasto tributário. Não são analisados os impactos econômicos e sociais destes gastos, principalmente a longo prazo. A não avaliação e a não previsão de prazo destes instrumentos, contribuem para um possível desvirtuamento do sistema tributário, da arrecadação de receitas públicas e da prestação de serviços públicos. Os estados de Santa Catarina e Espírito Santo trazem uma singela análise sobre os efeitos dos gastos tributários sobre as receitas públicas, mas não trazem análise pormenorizada da efetividade dos gastos e os impactos deles decorrentes.

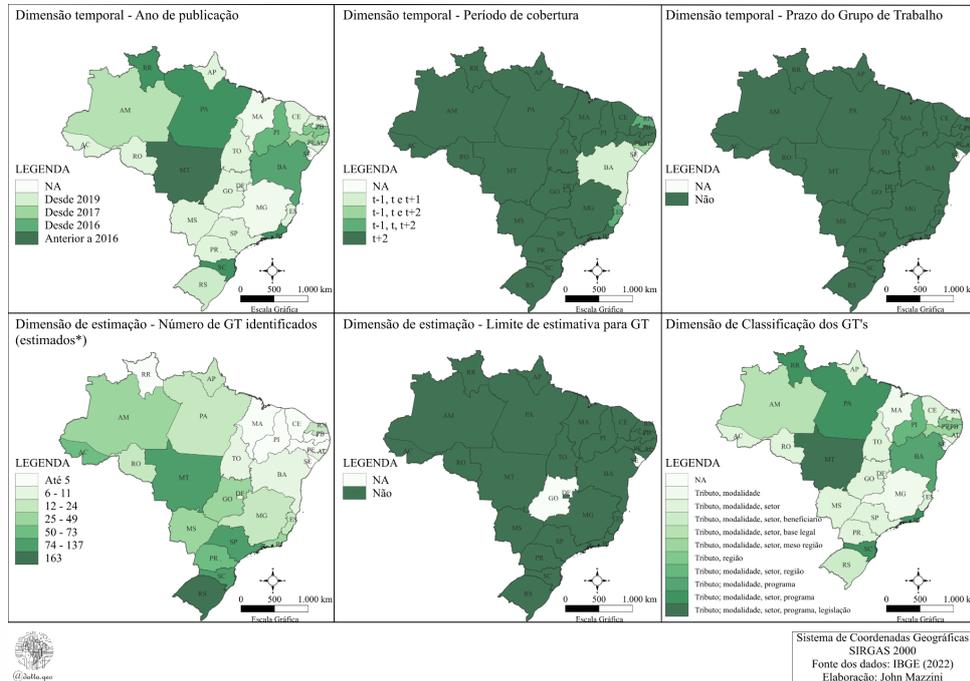
A partir do que se expôs até aqui, os mapas a seguir (Figura 1 A e Figura 2) sintetizam as informações apresentadas, para expor um quadro replicável sobre o comportamento dos estados da federação diante das dimensões de transparência propostas por Redonda e Neubig (2018).

Figura 1 – Espacialização das Dimensões avaliadas.



Fonte: Dados IBGE (2022)

Figura 2 – Espacialização das Dimensões avaliadas



Fonte: Dados IBGE (2022)

Nota-se um déficit de transparência relevante nas finanças públicas dos estados brasileiros, já que o instrumento de gastos tributários é amplamente utilizado, mas insuficientemente controlado,

o que pode levar a uma perda significativa de receita e uma desigualdade regional acentuada, em um país com tamanho continental e estados com desigualdades econômicas e sociais intensas.

## Considerações finais

Não é necessária expertise em contas públicas para alcançar-se a percepção de que os gastos estatais, na realidade sócio-econômica e sócio-jurídica brasileira, atendem a rígidos dispositivos orientados aos respectivos controles e meios de transparência. Uma empresa que contrata com o Estado está sujeita a prestações de contas perante uma profusão de perfilamentos da administração pública, que seguem desde os procedimentos licitatórios, passam pela atuação de fiscais dos contratos e chegam até Tribunais de Contas, Controladorias e o Ministério Público. Um/a servidor/a público que efetiva uma simples viagem profissional deve seguir um rígido protocolo para justificar o uso de diárias e passagens, pautado por uma vasta gama de documentos que apresenta e torna públicos. Igual inteligência não se comunica aos gastos tributários que, assim, tanto em sede de controles, como de transparência e avaliação, se definem como os mais opacos dispêndios governamentais da realidade brasileira. A pesquisa aqui apresentada deu tons analiticamente mais claros para o modo como este cenário se manifesta nas unidades federativas estaduais.

Os dados levantados e submetidos aos critérios analíticos de Redonda e Neubig (2018) permitem um panorama inédito quanto à opacidade dos gastos tributários nos entes federativos estaduais brasileiros. Pesquisas ulteriores poderão constituir séries a partir desta primeira elaboração, de modo a se detectar o efeito de alterações institucionais, a exemplo da recentemente promulgada Emenda Constitucional 132/2023, que implementou uma base unificada de tributação sobre o consumo no país.

Os demonstrativos analisados, como visto, não apresentam uma padronização nas informações prestadas, o que dificulta a comparação entre os entes subnacionais e uma análise mais

aprofundada sobre os gastos tributários planejados e efetivados em cada ente, impactando sobremaneira a transparência da informação, a gestão das renúncias, seu acompanhamento e controle.

Alguns demonstrativos informaram apenas as renúncias adicionais que estariam sendo geradas por medidas tributárias, não incluindo os gastos tributários decorrentes do estoque passado de decisões. Por outro lado, há estados que informam apenas parte do estoque de renúncias e outros que não informam nada.

O conhecimento público de forma mais amigável das estimativas de renúncia poderia despertar o maior interesse na sociedade e mesmo entre fiscais estaduais e auditores de tribunais de contas, por examinar melhor essa forma indireta, mas muito relevante, de gasto público.

Por fim, apesar dos avanços verificados, a transparência dos gastos tributários ainda carece de disciplina mais específica, a fim de unificar as exigências para os entes estaduais, talvez nos moldes da União, para que possibilite a construção de informações úteis para a sociedade, para o governo e para os órgãos de controle.

A aprovação da reforma tributária requer informações completas e confiáveis, já que boa parte dos gastos tributários serão extintos e um fundo será criado para compensar ao longo do tempo essa perda. Portanto, a preocupação em relação aos gastos tributários toma uma proporção inédita e imediata a ser enfrentada. Este estudo demonstra a necessidade de ações para ampliar os dados e gerar informações.

Esta pesquisa, a partir de uma análise documental, devidamente contraposta a uma gama de critérios analíticos já reconhecidos pela literatura estrangeira, permitiu uma primeira e ainda limitada análise sobre o tratamento informacional dos gastos tributários no Brasil. Trabalhos ulteriores poderão replicar ou aprimorar o exercício aqui conduzido, de modo que se entenda com crescente clareza a maneira como as unidades federadas prestam contas dessas exonerações fiscais.

## Referências

AFONSO, José Roberto R. *et al.* **A renúncia tributária do ICMS no Brasil.** Washington: BID, 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 de maio de 2000, Seção 1, p. 1

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN/MF Nº 699, de 7 de julho de 2023.** Aprova a 14ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, válida a partir do exercício de 2024, que compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos descritos nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 4º e nos arts. 48, 52, 53, 54 e 55 da Lei Complementar nº 101, de 2000, que deverão ser elaborados pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios. Disponível em <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos>. Acesso em 03/2023.

BRASIL Ministério da Economia, Secretaria da Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Gasto Tributário: Conceito e Critérios de Classificação.** 2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas>; Acesso em 01/2024.

BUCHANAN, James. **The Collected Works of James Buchanan**, v.4, Public Finance in Democratic Process. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **Processo Legislativo Tributário Federal e bloqueios à concretização do projeto constitucional:** análise em face dos pressupostos de racionalidade legislativa de Manuel Atienza. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2023.

GOLDSCHIED, R. (1958). A Sociological Approach to Problems of Public Finance. In R. Musgrave & A. Peacock (Eds.), **Classics in the Theory of Public Finance.** MacMillan.

HOLLYER, J. R.; ROSENDORFF, B. P.; VREELAND, J. R. Democracy and Transparency. **The Journal of Politics**, v. 73, n. 4, p. 1191–1205, out. 2011

KASSIM, Lanre; MANSOUR, Mario. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. **Revue d'économie du développement**, v. 26, n. 2, p. 113-167, 2018.

MICHENER, R. G.; BERSCH, K. Identifying transparency. **Information Polity**, v. 18, n. 3, p. 233-242, 2013.

MYLES, Gareth D. *et al.* **The definition, measurement, and evaluation of tax expenditures and tax reliefs.** National Audit Office, 2014.

REDONDA, Augustin; NEUBIG, Tom. Assessing tax expenditure reporting in G20 and OECD economies. **CEP Discussion Note**, v. 3, 2018.

RITTER, Otávio; PINHO, Bruno; REIS, Luis Claudio Diogo; Vilar, Thiago Bezerra. Transparência das Políticas de Renúncia Fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. **Anais do X Congresso CONSAD de Gestão Pública**, Brasília, Julho de 2017. Disponível em: [https://www.consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30\\_03.pdf](https://www.consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf). Acesso em 15 de março de 2024.

SCHUMPETER, Joseph A. The Crisis of The Tax State. In: SWEDBERG, Richard (Org.). **Joseph A. Schumpeter: The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991. p. 99-140.

SURREY, S. S.; MACDANIEL, P. R. **Tax expenditures**. Cambridge, Mass. U.A.: Harvard Univ. Pr, 1985.

TORRES, R. L. O princípio da transparência no direito financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, 8, 133-156, 2001.

WATTS, ROB. **Human rights budgeting**. [s.l.] The Scottish Parliament, 20 out. 2022. Disponível em: <<https://bprcdn.parliament.scot/published/2022/10/20/862a68a0-a6a9-46cd-9fdb-87cc7a877406/SB%2022-61.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2023.

## Notas

1. Os autores agradecem aos pareceristas anônimos pelos comentários. O autor Francisco Tavares participou da pesquisa como bolsista de produtividade do Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG.

## Publisher

Universidade Federal de Goiás. Instituto de Estudos Socioambientais. Programa de Pós-graduação em Geografia. Publicação no Portal de Periódicos UFG.

As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

## Contribuição dos autores

Todos os autores ofereceram substanciais contribuições científicas e intelectuais ao estudo. As tarefas de concepção e design do estudo, preparação e redação do manuscrito, bem como, revisão crítica foram desenvolvidas em grupo. O primeiro autor, Francisco Mata Machado Tavares, ficou especialmente responsável pelo desenvolvimento teórico conceitual. A segunda autora, Muryel Hey, pela aquisição de dados e suas interpretações e análise, além dos procedimentos técnicos e tradução do artigo. Declaramos ainda ciência das Diretrizes Gerais do BGG.

**Francisco Mata Machado Tavares**, Professor Associado da Faculdade de Direito da UFG. Docente permanente e bolsista de produtividade do Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG. Coordenador do Observatório Brasileiro do Sistema Tributário e do Grupo de Estudos e Pesquisas Sócio-Fiscais da UFG.

**Muryel Hey**, Mestranda em Direito e Políticas Públicas na Universidade Federal de Goiás; Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008). Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (2011). Especialista em Direito Constitucional (2017). Conselheira Substituta do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Data de recebimento: 01 de abril de 2024

Aceite: 21 de agosto de 2024

Publicação: 22 de outubro de 2024