

ANÁLISE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E O CUSTO DE OPORTUNIDADE EM RELAÇÃO A DESPESAS PÚBLICAS E RESULTADOS FINANCEIROS DA UNIÃO ENTRE OS ANOS DE 2014 E 2019

ANALYSIS OF FEDERAL TAX EXPENSES AND THE OPPORTUNITY COST IN RELATION TO PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL RESULTS OF THE UNION BETWEEN 2014 AND 2019

Artur Schott
Diego de Oliveira Carlin

RESUMO

Os resultados primários do governo central apresentaram déficit desde 2014, os quais são influenciados também pelos gastos tributários do Governo Federal, que são, de modo geral, tributos que o poder público renuncia à sua arrecadação. Diante disso, analisou-se a composição dos gastos tributários da União no período de 2014 a 2019. Além disso, como foco de análise, foi abordado como pressuposto teórico o custo de oportunidade, em que o Governo opta ou em arrecadar os tributos e possuir mais recursos financeiros para possibilitar ampliação em seus investimentos ou cumprir com obrigações financeiras ou em renunciar parte da arrecadação em prol de objetivos socioeconômicos. Trata-se de pesquisa descritiva, quantitativa e documental, em que foram coletados dados, além dos gastos tributários, de despesas nas funções de *saúde*, *educação*, *saneamento básico* e *assistência social*. A análise dos dados mostra que os gastos tributários evoluíram mais de 22% no período, atingindo mais de 300 bilhões de reais em 2019. Os resultados mostraram que a arrecadação dos gastos tributários possibilitaria ampliar significativamente as despesas públicas em áreas ou programas do governo, por exemplo, mais de 10.000% no programa Mais Médicos entre 2014 e 2019 ou mais de 900% no Bolsa Família no mesmo período. Ainda, os juros e encargos da dívida seriam pagos totalmente ou os resultados primários negativos do período estariam positivos, caso os gastos tributários fossem arrecadados. Por fim, não seria possível quitar toda a dívida pública da União apenas com os valores de gastos tributários.

Palavras-chave: Gastos tributários. Despesas públicas. Custo de oportunidade.

ABSTRACT

Primary results from the central government presented deficit since 2014, which have been also influenced by the tax expenses of the Federal Government, that are, generally, taxes that the public power renounce to its revenue. Therefore, it was analyzed the composition of the Union's tax expenses in the period from 2014 to 2019. Moreover, as focus of analysis, was approached as a theoretical assumption the opportunity cost, in which the government chooses or to collect taxes and have more financial resources to enable expansion of its investments or comply with financial obligations, or renounce part of the collection in favor of socioeconomic objectives. This is descriptive, quantitative and documentary research, in which data were collected, in addition to tax expenditures, expenses in the functions of health, education, basic sanitation and social assistance. Analysis of the data shows that tax expenses progressed more than 22% in the period, reaching more than 300 billion reais in 2019. Results showed that collection of tributary expenses would make it possible to significantly increase public expenditures in government areas or programs, for example, more than 10,000% in the Mais Médicos program between 2014 and 2019 or more than 900% in Bolsa Família in the same period. In addition, interest and debt charges would be paid totally or the negative primary results of the period

would be positive if tax expenses were collected. In conclusion, it would not be possible to settle the entire public debt of the Union only with the amounts of tax expenditures.

Keywords: Tax expenses. Public expenditure. Opportunity cost.

1 INTRODUÇÃO

Durante o processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual, o Poder Executivo, por determinação do § 6º do art. 165 da Constituição Federal, elabora um demonstrativo regionalizado dos gastos tributários a serem executados no ano seguinte, no qual o objetivo é evidenciar os efeitos da desoneração tributária do governo federal sobre as receitas e as despesas orçamentárias. De acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a concessão ou ampliação de benefício tributário que resulte em renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrará em vigência e nos dois seguintes.

Para Pellegrini (2014), ainda não há um conceito definitivo sobre gasto tributário, podendo haver vários elementos que tornam a tentativa de definição mais ou menos restrita. Dessa maneira, conforme o autor, gasto tributário pode ser considerado como: a redução da arrecadação do tributo, beneficiamento de parcela de contribuintes, desvios da estrutura básica do tributo e objetivos alcançáveis por meio de gastos públicos diretos.

Pellegrini (2018) explica que os benefícios tributários visam cumprir objetivos de interesse público, sendo uma forma de gasto indireto do governo. Assim, a expressão gasto tributário começou a ser utilizada para fazer referência a esse assunto, sendo empregada, inclusive, a partir de 2003, pela Receita Federal.

A Constituição Federal, de acordo com o § 7º do art. 165, estabelece que uma função importante do orçamento é de reduzir desigualdades inter-regionais, no qual os valores que o compõem são oriundos, principalmente, dos tributos. A política de renúncia tributária é uma forma que o governo adota na tentativa de atingir esse objetivo, diminuindo a arrecadação e, conseqüentemente, a capacidade de investimento público, aumentando a disponibilidade financeira do contribuinte. Entretanto, essa política fiscal não garante que o resultado planejado seja alcançado, ou seja, não há garantia de que ao desonerar parte dos contribuintes, essa decisão provoque desenvolvimento socioeconômico. Inclusive, os artigos 70 e 71 da Constituição Federal estabelecem que cabe ao Congresso Nacional fiscalizar, entre outros aspectos, as renúncias de receitas, mediante controle externo, cujo papel é exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Por sua vez, o art. 74 da Constituição Federal define que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário exercerão sistema de controle interno, com o objetivo de, entre outras finalidades, avaliar a execução dos programas do governo e dos orçamentos da União, além de avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.

A contabilidade pública aplicável à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, regulamentada pela Lei 4.320/64, é responsável pela elaboração de diferentes demonstrativos abordando os resultados gerais do exercício, como, por exemplo, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, entre outras demonstrações. Os gastos tributários, por sua vez, impactam diretamente nas receitas orçamentárias e, conseqüentemente, no resultado orçamentário, os quais são evidenciados em algumas dessas demonstrações de responsabilidade dos serviços de contabilidade.

Os gastos tributários federais de que tratam os demonstrativos de renúncia englobam, no total, quinze tributos, entre impostos e contribuições. Entretanto, vale ressaltar que, desse total, apenas cinco tributos são responsáveis por mais de 80% dos gastos tributários, os quais são Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (CONFINS), Contribuição para

Previdência Social, Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

As despesas públicas, as quais representam ações do setor público em diferentes áreas para custear serviços ou realizar investimentos em prol da sociedade e do desenvolvimento socioeconômico, são impactadas pelos gastos tributários, visto que há menos recursos financeiros disponíveis. A classificação funcional-programática, conforme a Portaria MPOG nº 42/99, é importante forma de analisar as despesas públicas, já que informa a qual área de despesas é o gasto e, através do programa, ver quais ações são desenvolvidas para a sociedade.

Diante disso, surge a perspectiva do custo de oportunidade, em que o gestor público decide ou pela arrecadação dos tributos e aplicação desse valor em despesas públicas ou pela renúncia do direito de arrecadação, favorecendo parcela dos contribuintes ou segmento econômico, na expectativa que essa decisão beneficie os cidadãos de forma indireta, como na geração de empregos e desenvolvimento regional. Goulart (2002, p. 21) utiliza um raciocínio para compreender o conceito de custo de oportunidade: “ao escolher, tomamos um curso de ação, abandonando outras alternativas que nos proporcionariam benefícios específicos.”

Sendo assim, dada a incerteza dos resultados dos gastos tributários, é fundamental que os cidadãos cumpram papel fiscalizador do Estado e tenham conhecimento da composição dos valores, bem como sua evolução. Também, compará-los com despesas do governo com seus programas, como *Bolsa Família* e *Mais Médicos*, ou em áreas importantes, por exemplo *Educação* e *Saneamento*, ou obrigações financeiras da União, a fim de verificar o custo de oportunidade que a arrecadação efetiva poderia causar nas contas públicas.

Dessa forma, o presente estudo busca responder à seguinte questão problema: “Qual a composição dos gastos tributários federais e o custo de oportunidade em relação a despesas públicas e resultados financeiros da União, entre os anos de 2014 e 2019?”. Assim, o objetivo geral do estudo é analisar a composição dos gastos tributários federais e o custo de oportunidade em relação a despesas públicas e resultados financeiros da União, entre os anos de 2014 e 2019, tendo como objetivos específicos os seguintes: analisar os gastos tributários, quanto à evolução e composição, identificar o custo de oportunidade dos gastos tributários, tanto em relação a despesas públicas com programas e ações do governo, quanto a resultados financeiros, que seriam os juros e encargos da dívida, a dívida pública e o resultado primário.

Constantemente, há discussões sobre as contas públicas do governo central, visto que elas apresentam sucessivos resultados negativos desde 2014. Uma razão que influencia para esses resultados está na parcela de receita por meio de tributos que o governo renuncia anualmente e que deixam de estar à disposição dos gestores para a aplicação em áreas de interesse público. Por exemplo, conforme dados divulgados pela Receita Federal (2018), os valores projetados de gastos tributários para 2019 chegam a R\$ 306,40 bilhões. Nesses casos, o Estado terceiriza sua função de proporcionar condições melhores de vida a população, na expectativa de que essas renúncias sejam revertidas à comunidade em forma de investimento, emprego, entre outras maneiras, pela iniciativa privada.

Alvo de discussão política e econômica em 2020 no Congresso Nacional, a desoneração da folha de pagamento até o final de 2021 para 17 setores da economia, inicialmente vetada pelo Presidente da República, foi mantida pelos parlamentares, justificando que a decisão visa manter os empregos. Sendo assim, a arrecadação do governo federal vai sofrer impactos negativos, visto que parcela de contribuintes estarão isentos do repasse do tributo.

Por possuir relevante função social no cotidiano da população, a análise da arrecadação dos tributos federais ou a renúncia de parte dela é importante para estar a par do desempenho financeiro do Estado, principalmente na gestão orçamentária. Áreas relevantes da sociedade, como saúde, educação e assistência social, são afetadas indiretamente pelos gastos tributários, uma vez que, caso fossem arrecadados, poderiam ser utilizados para ampliar investimentos públicos nessas áreas. Também, o estudo pode auxiliar os gestores dos recursos a repensarem

o direcionamento dos gastos tributários federais, à medida que estes são despesas indiretas do governo e o retorno esperado à sociedade é incerto, a escolha por arrecadar os gastos tributário e o próprio setor público realizar o investimento em prol da sociedade possa ser mais vantajoso ao interesse coletivo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados assuntos como os tributos, gastos tributários, despesas públicas e o custo de oportunidade, além de outros estudos publicados na área.

2.1 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional (CTN) define, no art. 3, tributos como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966), dividindo em impostos, taxas e contribuições.

Conforme a Lei 4.320/64, voltada à regulamentação do orçamento e balanço públicos, no art. 9º,

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.” (BRASIL, 1964).

O principal objetivo do sistema tributário é arrecadar para financiar os investimentos públicos. Assim, “A estrutura tributária deve ter certas qualidades, como eficiência, equidade e simplicidade.” (BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, 2009), ou seja, tendo mínima interferência na vida dos contribuintes. Ainda, conforme a instituição, há duas maneiras de os impostos, especificamente, serem justos: vertical e horizontalmente. Nesse sentido, justiça tributária horizontal significa que os tributos devem afetar igualmente pessoas com igual capacidade de contribuição, enquanto que, verticalmente, significa que as pessoas com maior capacidade de contribuição devem pagar proporcionalmente mais impostos.

Para Correia Neto (2012), a relação tributária diverge das relações privadas, na qual prevalece a liberdade de iniciativa e autonomia da vontade. Assim, “a transferência de recursos operada do particular para o ente estatal, por meio da atividade impositiva, não carece ser feita de forma espontânea, nem depende do consentimento individual de cada cidadão.” (CORREIA NETO, 2012, p. 66).

Sendo assim, a estrutura tributária deve visar a máxima eficiência de arrecadação pelo governo, seja em âmbito municipal, estadual ou federal, interferindo nas finanças dos contribuintes de maneira mais sutil possível. Em contrapartida, há o objetivo de melhor destinar os recursos arrecadados, a fim de satisfazer as necessidades coletivas da população, seja de forma direta ou indireta.

2.2 GASTOS TRIBUTÁRIOS

Gasto tributário ainda não possui um conceito definitivo, tanto que há diversas nomenclaturas que podem ser utilizadas quando há o debate desse assunto, são exemplos delas: “benefícios fiscais”, “incentivos fiscais”, “desoneração tributária”, “isenções”, entre outras. Para Henriques (2009), embora não seja possível chegar a um consenso quanto à definição conceitual, uma característica fundamental é que, através de mecanismos diversos, as normas

tratam os contribuintes beneficiados de forma menos onerosa. Assim, o benefício do contribuinte seria a redução, parcial ou total, do pagamento do tributo devido.

Conforme Almeida (2001), a renúncia de tributo e contribuição federais é de competência da União, permitido, somente, ocorrer por meio de disposições legais ou constitucionais, proibido o embasamento em normas infralegais. Ainda, “O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal.” (ALMEIDA, 2001, p. 54).

Utilizado como base da coleta dos dados deste estudo, o Demonstrativo dos Gastos Tributários (DTG) define que

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. (RECEITA FEDERAL, 2018).

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2004) argumenta que os gastos tributários podem ser usados como políticas de governo, podendo substituir uma despesa direta, definido como uma transferência de recursos públicos, através da redução de impostos. Para Gadelha (2006, p. 89), “a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado.”

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no § 1º do art. 14, define que renúncia de receita “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 (...)” (BRASIL, 2000).

O quadro 1 mostra algumas formas de renúncia de receita que são abordadas na Lei de Responsabilidade Fiscal e respectiva descrição, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Quadro 1 – Formas de renúncia de receita e descrição.

Tipo de renúncia	Descrição
Anistia	É o perdão da multa, por infrações cometidas anteriormente à legislação que a concedeu.
Remissão	É o perdão da dívida, em situações previstas em lei.
Crédito presumido	Representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva impedir a cobrança duplicada do imposto, já que o Estado se apropria da isenção em etapas subsequentes da circulação da mercadoria.
Isenção	Forma mais usual de renúncia, é a dispensa legal de arrecadar o tributo.
Modificação da base de cálculo	É o incentivo fiscal, no qual a lei modifica a base tributável, pela exclusão de quaisquer elementos que a compõem.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de MCASP (2018).

Ressalta-se que o conceito de renúncia de receita da LRF é exemplificativo, podendo incluir nessa definição, conforme § 1º do art. 14 da referida lei, quaisquer “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.” (BRASIL, 2000).

Pelo exposto, destaca-se a importância do acompanhamento dos resultados das contrapartidas das desonerações fiscais, para que haja análise do efetivo benefício à população, na forma de empregos, diretos ou indiretos, desenvolvimento regional, entre outros aspectos. Os controles dos efeitos financeiros decorrentes dos benefícios fiscais são destacados apenas

com a introdução da Lei Complementar 101/2000, visando a necessidade de equilíbrio das contas públicas e da transparência da atividade financeira do Estado (HENRIQUES, 2009).

2.3 DESPESAS PÚBLICAS

A despesa pública, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018), “é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.”. Além disso, o art. 35 da Lei 4.320/64 estabelece que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas, independente da realização do serviço ou aquisição do produto ou do pagamento.

Para Torres Júnior (2003, p. 12), as despesas podem ser compreendidas como “Todos os gastos executados pelo Estado, com fins de manter os serviços oferecidos em pleno funcionamento, bem como outras melhorias à população”. Ainda, as despesas públicas também podem ser entendidas como “a retribuição que o Estado realiza, no cumprimento de suas funções, dos recursos por ele auferidos, através da própria sociedade a ser beneficiada.” (TORRES JÚNIOR, 2003, p. 12-13).

A Lei 4.320/64 estabelece, entre os artigos 58 e 64, as três fases da execução da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento. Conforme essa legislação, a despesa se origina no empenho, que é o ato de obrigação de pagamento pelo Estado. A fase seguinte, a da liquidação, consiste em verificar se o serviço ou produto contratado foi devidamente prestado ou entregue pelo credor. Por fim, o pagamento é a etapa que, verificado a execução do serviço ou entrega do produto conforme contratado, determina que a despesa seja paga.

A classificação das despesas públicas preenche diversas características, entre elas a funcional-programática, regulamentada pela Portaria MPOG nº 42/99. A classificação funcional abrange 28 funções e respectivas subfunções. O Manual Técnico do Orçamento (2020) explica que a classificação funcional da despesa busca responder a que *área de despesa* será realizada a ação governamental. No tocante à classificação programática, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão seus próprios programas e ações, respeitando a referida portaria.

A estrutura programática é composta de programa, ação, subtítulo/localizador de gasto e componentes da programação física. O MCASP (2018, p. 70) explica que programa “é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.”.

Além disso, importante maneira de classificar a despesa orçamentária pública é de acordo com a sua natureza econômica, representada pela categoria econômica, o grupo de natureza da despesa e o elemento de despesa. A Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 é que regulamenta essa classificação.

O Quadro 2 a seguir evidencia a classificação da despesa conforme a categoria econômica e o grupo de natureza da despesa.

Quadro 2 – Classificação da despesa por natureza.

Natureza da Despesa	Classificação
Categoria econômica	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
Grupo de Natureza da Despesa	Pessoal e Encargos Sociais
	Juros e Encargos da Dívida
	Outras Despesas Correntes
	Investimentos
	Inversões Financeiras
	Amortização da Dívida

Fonte: Portaria STN/SOF nº 163/2001.

Destaca-se que, conforme o art. 12 da Lei 4.320/64, as Despesas Correntes se destinam ao pagamento de serviços e produtos que visam manter a atividade estatal já existente, por exemplo, salários e material de consumo. Enquanto que as Despesas de Capital são direcionadas ao planejamento e aquisição de bens ou execução de obras, que geram outros bens e serviços.

2.4 CUSTO DE OPORTUNIDADE

Conforme Machado, Silva e Machado (2014), o conceito de custo de oportunidade é estudado de formas diferentes na economia, finanças e contabilidade. Os autores explicam que a escassez leva a situações de escolhas, tendo que aceitar a uma alternativa e excluir a outras, sendo que esse abandono de uma ou mais alternativas representa o custo de oportunidade.

Santos (1995, p. 2) explica que o surgimento do custo de oportunidade é quando “o decisor opta por uma determinada alternativa de ação em detrimento de outras viáveis e mutuamente exclusivas”. Assim, conforme o autor, o custo de oportunidade é a representação do benefício renunciado ao optar determinada ação ao invés de outras. Além disso, o custo de oportunidade, tanto na visão econômica quanto contábil, pressupõe, no mínimo, duas ou mais alternativas de ação, todas viáveis e mutuamente excludentes (SANTOS, 1995). Essas são características que economistas e contadores concordam que são necessárias para a aplicação do conceito de custo de oportunidade.

Dessa forma, “aplicar um recurso em alguma oportunidade significa não poder usá-lo para outra, com isso é necessário considerar o melhor uso alternativo de qualquer recurso.” (SANTANA JÚNIOR *et al.*, 2007). Ainda, segundo os autores, o resultado de uma decisão decorre do confronto entre o benefício da alternativa escolhida e o benefício que seria gerado caso a alternativa abandonada fosse escolhida.

Assim, o papel do gestor público se assemelha ao de um investidor, quando, da elaboração do orçamento público, deve optar entre a renúncia de receita ou a arrecadação do tributo. Enquanto que do gasto tributário se espera desenvolvimento socioeconômico, o qual é incerto, a arrecadação efetiva possibilita maior capacidade de investimento em despesas públicas, através dos programas de governo, alocados nas respectivas áreas. Portanto, são duas opções que o gestor tem e, sendo mutuamente excludentes, tem de escolher apenas uma, optando, preferencialmente, a que traga maior benefício à sociedade.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Conforme Andreazzi e Ocke-Reis (2007), a arrecadação fiscal do Estado com o imposto de renda, seja de pessoas físicas ou jurídicas, é fortemente afetado pelos possíveis abatimentos com despesas com saúde. Dessa forma, objetivou-se estudar diversos aspectos relacionados a

esses incentivos do governo e gerar discussão acerca desse tema. A pesquisa defende que, embora a eliminação e/ou redução do benefício fiscal a gastos privados com saúde gere aumento de arrecadação no orçamento, sem que haja medidas econômicas com o intuito de equiparar as capacidades de participações na riqueza produzida no país, implicaria em ônus tributário para as classes de média e baixa renda e empresas de médio porte, deixando dúvidas se os recursos adicionais seriam repassados aos mais necessitados.

Para Costa (2011), a renúncia de receita é capaz de desenvolver setores e atividades econômicas, atrelando também ao desenvolvimento econômico e social. No entanto, no Brasil e, especificamente, na Paraíba, essas renúncias fiscais resultam em ações pouco controladas e seus resultados nem monitorados. Dessa maneira, analisou de que maneira as renúncias de receita contribuíram para o desenvolvimento socioeconômico do estado da Paraíba, entre 2001 e 2006. O estudo mostrou que, entre os anos de 2001 e 2006, as renúncias de ICMS, cuja competência arrecadadora é estadual, não tiveram relação a ações fundamentalmente atribuídas ao poder público, como desenvolvimento econômico, aumento da renda, diminuição de desigualdades, entre outras. Podendo, assim, concluir que inexistente política de renúncias fiscais voltadas ao desenvolvimento socioeconômico no estado da Paraíba.

De acordo com Sampert (2015), o Sistema Único de Saúde (SUS) carece de recursos de financiamento, ao mesmo tempo em que o governo federal concede incentivos fiscais ao sistema de saúde privado, desonerando tributos de entidades filantrópicas, medicamentos, produtos químicos e farmacêuticos, assim como despesas com saúde de pessoas físicas e jurídicas. Dessa forma, estudou o impacto dessas desonerações diante do investimento do governo federal em saúde pública no Brasil. Diante disso, destaca-se que, caso houvesse redução e/ou eliminação das desonerações fiscais a pessoas físicas ou jurídicas no imposto de renda, poderia haver aumento de 14% no investimento em saúde pública no país, se esses recursos fossem destinados à saúde pública efetivamente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa a ser realizada poderá ser classificada quanto a três aspectos: quanto à abordagem do problema; quanto aos seus objetivos; e quanto aos procedimentos técnicos utilizados. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. De acordo com Fonseca (2002), a pesquisa quantitativa se caracteriza pela objetividade, utilizando base de dados brutos como forma de compreensão da realidade, com base em métodos padronizados. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva. Para Gil (2008, p. 42), estas pesquisas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental. Conforme Silva, *et al.* (2009, p. 4557), a pesquisa documental “permite a investigação de determinada problemática não em sua interação imediata, mas de forma indireta, por meio do estudo dos documentos que são produzidos pelo homem e por isso revelam o seu modo de ser, viver e compreender um fato social.”

Os dados utilizados neste estudo baseiam-se nos gastos tributários federais, os quais são anualmente divulgados através de demonstrativos elaborados pela Receita Federal do Brasil. Complementando a coleta desses dados, variáveis sobre despesas públicas por função do governo federal, como *saúde*, através do *Programa Mais Médicos*, *assistência social*, com o *Programa Bolsa Família*, *educação* e *saneamento básico*. Por fim, dados sobre resultados financeiros da União, como os *encargos e juros sobre a dívida*, a *dívida pública* e os *resultados primários* também serão abordados.

A coleta de dados ocorreu conforme evidenciado no Quadro 3.

Quadro 3 – Informações sobre os dados coletados.

Dado	Descrição	Fonte
Gastos Tributários	Demonstrativos com os gastos tributários federais.	Site da Receita Federal do Brasil
Despesas públicas	Despesas programática-funcional, conforme classificação da Portaria MPOG nº 44/99.	Portal da Transparência
Dívida Pública Federal	Valores da dívida pública federal.	Site do Tesouro Nacional
Resultados primários	Resultados primários do governo central	Portal Brasileiro de Dados Abertos
Número de matrículas no Ensino Regular	Número de alunos matriculados no Ensino Regular, na rede pública municipal e estadual.	Site do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
Número de famílias beneficiárias Bolsa Família	Número de famílias beneficiadas pelo Bolsa Família.	Sistema VIS DATA, através do site do Ministério da Cidadania,
Número de famílias atendidas pelo saneamento básico	Número de famílias atendidas por abastecimento de água e esgotamento sanitário.	Site do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento (SNIS)

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

Os dados escolhidos para análise se deram pelo impacto social. Os programas de governo foram escolhidos por julgamento, devido a função social para que foram criados, assim como as áreas das despesas públicas. Quanto aos resultados financeiros, o efeito do custo de oportunidade dos gastos tributários.

Os dados foram analisados evolutivamente desde 2014, por ser o primeiro ano em que o governo central apresentou déficit primário, ou seja, as despesas superaram as receitas, até 2019, excluindo o ano de 2020 da análise, porque os dados utilizados desta competência não estão disponíveis em tempo hábil para a coleta e análise para a conclusão deste estudo.

Inicialmente, os gastos tributários foram analisados quanto à sua composição, comparando-os com a arrecadação. Além disso, podendo ser considerada uma despesa indireta do governo, os gastos tributários serão comparados a despesas diretas em áreas essenciais, as quais serão divididas neste estudo por função do governo federal. As funções escolhidas, conforme definidas na Portaria MPOG nº 44/99, são *saúde, assistência social, educação e saneamento*, a fim de verificar quanto dos gastos tributários poderiam ser utilizados para ampliar o investimento nessas áreas. Por fim, os gastos tributários serão analisados a resultados financeiros da União, quanto aos *juros e encargos da dívida, o estoque da dívida pública federal e o resultado primário do governo central*.

Assim, a análise dos dados foi baseada no conceito de custo de oportunidade, ou seja, a relação percentual ou absoluta dos gastos tributários e a possibilidade de ampliação de investimento ou de cumprimento de obrigações financeiras. Destaca-se, entretanto, que o objetivo da análise do custo de oportunidade não foi mensurar os efeitos econômicos que os gastos tributários proporcionam, ou seja, quanto eles geram de renda, de empregos, entre outros. Portanto, não foram abordados dados referentes a opção desprezada, isto é, sobre os efeitos positivos dos gastos tributários.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados está organizada em quatro partes. Primeiramente, são analisados os valores e evolução dos gastos tributários, assim como a composição. Posteriormente, é feita a análise do custo de oportunidade entre os gastos tributários e as despesas funcional-

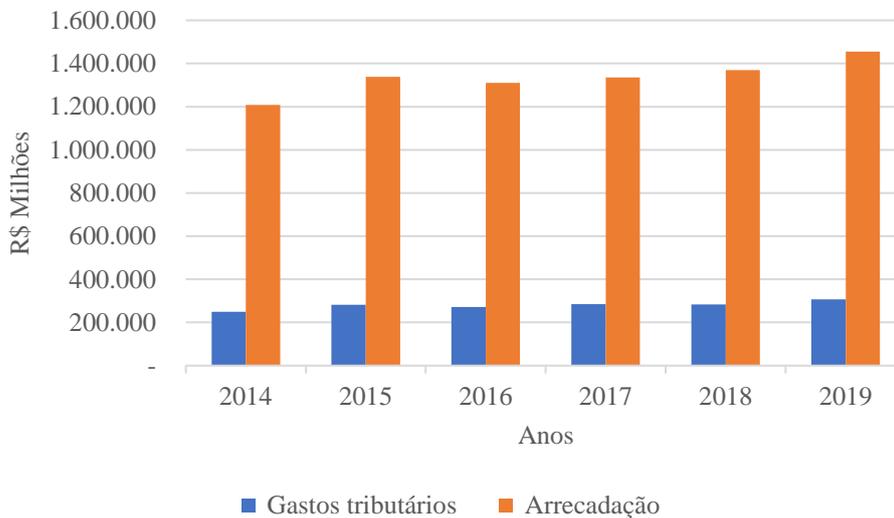
programáticas. Em seguida, o custo de oportunidade dos gastos tributários e os resultados financeiros, representados neste estudo pelos *juros e encargos da dívida*, *o estoque da dívida pública federal* e *o resultado primário do governo central*. Por fim, uma breve relação dos resultados deste estudo com outros do mesmo assunto.

4.1 COMPOSIÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Os gastos tributários, como políticas de governo, buscam promover desenvolvimento socioeconômico, visando a diminuição da desigualdade social na população. Em busca desse objetivo, para cada ano, são projetados valores que não estarão disponíveis do governo federal, por conta da renúncia de arrecadação de tributos.

A evolução das previsões do governo federal para os gastos tributários e arrecadação são abordadas no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Evolução da arrecadação e dos gastos tributários federais

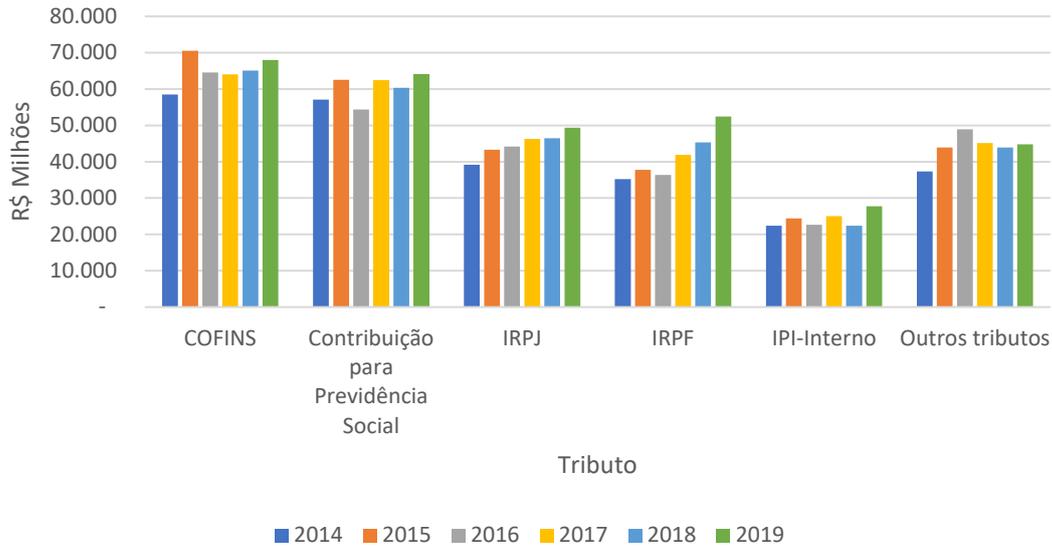


Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Os dados de gastos tributários são muito relevantes caso fossem arrecadados. Embora apresentaram queda em dois anos, houve crescimento de 22,68% dos gastos tributários no período de 2014 e 2019. Entretanto, o IPCA, que é considerado o principal índice de inflação no país, apresentou variação de 21,79% no mesmo período. Assim, os gastos tributários cresceram em valores reais menos de 1%.

A arrecadação tributária acompanhou o crescimento dos gastos tributários entre os anos de 2014 e 2019, crescendo em torno de 20% no período. Ainda, os gastos tributários representam 21% da arrecadação tributária, mantendo essa tendência em todos os anos analisados, ou seja, uma perda de receita anual em torno de 21%.

Os valores de gastos tributários são compostos por diversos tributos, cada qual beneficiando algum setor da economia ou parcela dos contribuintes. O Gráfico 2 revela quais são os cinco principais tributos renunciados.

Gráfico 2 – Composição dos Gastos Tributários por tributo

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Para auxiliar a análise dos dados, a Tabela 1 evidencia os valores dos tributos acima elencados com o respectivo percentual de representação no total dos gastos tributários.

Tabela 1 – Valor por tributo e representação no gasto tributário (R\$ milhões)

	2014		2015		2016	
	Valor	Percentual	Valor	Percentual	Valor	Percentual
COFINS	58.510	23%	70.538	25%	64.558	24%
Contribuição para Previdência Social	57.093	23%	62.518	22%	54.349	20%
IRPJ	39.201	16%	43.311	15%	44.188	16%
IRPF	35.256	14%	37.766	13%	36.327	13%
IPI-Interno	22.387	9%	24.386	9%	22.633	8%
Outros tributos	37.315	15%	43.919	16%	48.951	18%
TOTAL	249.761	100%	282.437	100%	271.006	100%

	2017		2018		2019	
	Valor	Percentual	Valor	Percentual	Valor	Percentual
COFINS	64.023	22%	65.062	23%	67.952	22%
Contribuição para Previdência Social	62.493	22%	60.349	21%	64.123	21%
IRPJ	46.245	16%	46.422	16%	49.336	16%
IRPF	41.875	15%	45.313	16%	52.415	17%
IPI-Interno	25.057	9%	22.388	8%	27.742	9%
Outros tributos	45.153	16%	43.913	15%	44.831	15%
TOTAL	284.846	100%	283.447	100%	06.398	100%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Os dados evidenciam que a COFINS e a Contribuição para Previdência Social lideram em primeiro e segundo como os tributos mais renunciados, respectivamente, ambos incidentes sobre pessoas jurídicas. Único tributo incidente sobre pessoa física, o IRPF foi o que teve maior evolução no período, com, aproximadamente, 48%, tornando-se em 2019 o terceiro tributo mais

renunciado, mesmo que o IRPJ tenha crescido mais de 25%. Destaca-se, ainda, que o restante dos tributos representa apenas cerca de 15% do total de gastos tributários.

4.2 GASTOS TRIBUTÁRIOS X DESPESAS PÚBLICAS

Ao optar por não arrecadar valores de tributos de sua competência, o governo federal possui menos recursos financeiros para realizar investimentos. Dessa forma, surge o conceito do custo de oportunidade para a União, à medida que se o governo arrecadasse os tributos, poderia aplicar em prol da sociedade, porém, ao abdicar desse direito, o retorno à sociedade é incerto. Se arrecadados, os tributos poderiam financiar ampliação nos investimentos em *saúde*, *educação*, *saneamento*, entre outras. Ressalta-se, porém, a possibilidade do gestor público em investir mal os recursos financeiros oriundos dos gastos tributários.

Na área da *saúde*, o governo federal possui o *Programa Mais Médicos*, que, em parceria com estados e municípios, visa melhorar o atendimento do Sistema Único de Saúde (SUS), levando mais médicos a regiões com escassez ou ausência desses profissionais e investindo em construção, reforma ou ampliação de Unidades Básicas de Saúde (UBS). A Tabela 2 mostra quanto o Governo investiu no programa e o gasto tributário no período.

Tabela 2 – Gastos tributários X Programa Mais Médicos

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Programa Mais Médicos (R\$ milhões)
2014	249.761	2.667
2015	282.437	2.595
2016	271.006	2.755
2017	284.846	3.012
2018	283.447	2.364
2019	306.398	2.598

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

A análise da tabela permite observar que os gastos tributários são acentuadamente maiores que os gastos com o Programa Mais Médicos. Os gastos com o programa representam em torno apenas de 1% dos gastos tributários, sendo a maior representação em 2014, com 1,07% e a menor, em 2018, com 0,83%. Destaca-se ainda que, enquanto os gastos tributários aumentaram cerca de 22% de 2014 a 2019, os investimentos no programa diminuíram cerca de 2,6%.

A educação no Brasil é bastante carente de investimento e valorização do setor público, tanto em recursos humanos quanto em infraestrutura e tecnologia. O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) financia a educação básica brasileira, por meio de diretrizes aprovadas anualmente pelo Congresso Nacional. Nessas diretrizes, é estabelecido o valor mínimo nacional de um aluno por ano. A Tabela 3 mostra o valor mínimo por aluno a cada ano, bem como o número de matrículas no Ensino Regular público no Brasil.

Tabela 3 – Gastos tributários X Valor mínimo nacional por aluno/ano X número de matrículas no Ensino Regular

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Valor mínimo nacional aluno/ano (R\$) - FUNDEB	Número de matrículas de Ensino Regular
2014	249.761	2.286	33.985.761
2015	282.437	2.576	35.144.599
2016	271.006	2.740	35.140.423
2017	284.846	2.920	34.821.489
2018	283.447	3.239	34.471.931
2019	306.398	3.239	33.985.761

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Conforme a tabela, é possível verificar que os gastos tributários representam uma quantidade de alunos do ensino público brasileiro. Em 2014, os gastos tributários financiariam, no máximo, mais 109.277.420 estudantes na rede pública, enquanto que em 2018, poderiam ser financiados mais 87.523.538 alunos. Além disso, a arrecadação dos gastos tributários possibilitaria aumento significativo no investimento por aluno, oportunizando uma melhora na qualidade da educação do país. Em 2014, seria possível investir por aluno mais R\$ 6.943, enquanto que em 2019, mais R\$ 9.015. Embora tenha havido um aumento na possibilidade de investimento por aluno no Ensino Regular com os gastos tributários, isso seria possível também pela queda de matrículas no período.

Em *assistência social*, o governo realiza, entre outros benefícios concedidos à população, o *Programa Bolsa Família*, destinado a famílias que vivem em situação de pobreza e extrema pobreza. A Tabela 4 mostra os valores de gastos tributários, a despesa com o Bolsa Família e o número anual de famílias beneficiárias.

Tabela 4 – Gastos tributários X despesa com Bolsa Família X número de famílias beneficiárias

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Bolsa Família (R\$ milhões)	Número de famílias beneficiárias
2014	249.761	26.499	168.521.826
2015	282.437	26.787	166.373.774
2016	271.006	27.890	165.992.643
2017	284.846	28.268	161.636.060
2018	283.447	29.915	167.450.062
2019	306.398	33.008	165.397.292

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Assim como o Programa Mais Médicos, a despesa do Bolsa Família é muito inferior em comparação aos gastos tributários, sendo que o total de pagamentos do benefício corresponde a cerca de 10% dos gastos tributários. Entretanto, a despesa com Bolsa Família cresceu um pouco mais de 24% entre 2014 e 2019. Caso fossem arrecadados os gastos tributários, haveria a possibilidade de o governo federal ampliar o investimento no programa em mais de 800% em todos os anos, podendo chegar à ampliação de até 954%, em 2015. Assim, essa possibilidade de maior investimento poderia ser no aumento do valor do benefício concedido mensalmente ou no número de famílias beneficiadas.

Ainda, o número de famílias beneficiárias do programa por ano evidencia que os gastos tributários oportunizariam o incremento de mais de um salário mínimo em cada família beneficiada. Em 2014, seria possível o aumento de mais de R\$ 1.400 no pagamento do benefício por família, enquanto que 2019, o valor máximo seria de mais de R\$ 1.800.

O Brasil carece de saneamento básico para grande parte da população, causando diminuição na qualidade e na expectativa de vida. O saneamento básico requer investimento do Estado para fornecer água potável, coleta e tratamento de esgoto, entre outros serviços. A Tabela 5 mostra os investimentos em saneamento básico para a implantação, ampliação ou melhorias em sistemas de abastecimento de água e de sistemas de esgotamento sanitário em municípios com mais de 50 mil habitantes e a população total atendida com abastecimento de água e esgotamento sanitário.

Tabela 5 – Gastos tributários X despesas com saneamento básico X população total atendida com abastecimento de água e esgotamento sanitário

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Apoio a implantação, ampliação ou melhorias de sistemas de esgotamento sanitário e de abastecimento de água (R\$ milhões)	População total atendida com abastecimento de água e esgotamento sanitário
2014	249.761	93	261.242.703
2015	282.437	101	264.191.251
2016	271.006	244	270.458.528
2017	284.846	464	272.997.168
2018	283.447	366	276.565.589
2019	306.398	299	281.104.858

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Os investimentos públicos nos serviços de água e esgoto representam uma porcentagem mínima dos gastos tributários, aproximando-se de 0%, mesmo que no período houve aumento de mais de 220% nos investimentos. Também, verificou-se que entre 2014 e 2016, os investimentos para a prestação dos serviços por habitante foi inferior a 1 real para a implantação, ampliação ou melhoria. Dessa forma, os gastos tributários seriam capazes de acrescentar, aproximadamente, mil reais por habitante anualmente nos investimentos em abastecimento de água e esgotamento sanitário, proporcionando, assim, melhores condições sanitárias à população.

4.3 GASTOS TRIBUTÁRIOS X RESULTADOS FINANCEIROS

O Governo Federal capta recursos da sociedade, por meio de empréstimos ou emissão de títulos, como uma política fiscal para se financiar. Assim, as despesas com os juros e encargos da dívida representam o pagamento dos juros, comissões e outros encargos que decorrem dessas operações de crédito. A Tabela 6 relaciona os valores de gastos tributários e os juros e encargos da dívida.

Tabela 6 – Gastos tributários X juros e encargos da dívida

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Juros e Encargos da Dívida (R\$ milhões)
2014	249.761	170.825
2015	282.437	208.360
2016	271.006	204.891
2017	284.846	203.109
2018	283.447	279.373
2019	306.398	285.094

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Diante dos dados, a arrecadação dos gastos tributários possibilitaria quitar completamente os juros e encargos da dívida em todos os anos analisados, mesmo que a evolução dos juros e encargos da dívida no período foi de quase 67%, enquanto que os gastos tributários cresceram em torno de 22,5%. Isso devido ao fato de que, em 2014, a representação dos juros e encargos da dívida era em torno de 68% dos gastos tributários e já em 2018, essa representação saltou para quase 100% dos gastos tributários.

Além disso, quando as receitas, inclusive tributárias, não são suficientes para suprir as despesas do governo, este se endivida para financiar os seus projetos e políticas, dando origem a dívida pública. A Lei Complementar 101/2000 define a dívida pública como sendo as “obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses”. A Tabela 7 mostra os valores de gastos tributários e a dívida pública do governo federal.

Tabela 7 – Gastos tributários X dívida pública

	Gastos tributários (R\$ bilhão)	Dívida Pública (R\$ bilhão)
2014	249,76	2.295,90
2015	282,44	2.793,00
2016	271,01	3.112,90
2017	284,85	3.559,30
2018	283,45	3.877,10
2019	306,40	4.248,90

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Os gastos tributários não seriam suficientes para quitar completamente as dívidas da União, porém poderiam ser usados para pagar parcela, ainda que pequena, dessas dívidas. Enquanto que os gastos tributários cresceram cerca de 22,5%, a dívida pública cresceu um pouco mais de 85%, fazendo com que os gastos tributários perdessem capacidade de quitar maior parcela da dívida no período analisado. Os gastos tributários seriam suficientes para pagar quase 11% da dívida pública em 2014, sendo essa a maior capacidade, e apenas cerca de 7,2% em 2019, a menor capacidade de pagamento.

Por fim, o resultado primário do governo central, o qual é o resultado das receitas menos as despesas, é um balizador para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, pois o governo deve executar o orçamento em busca de atingir o resultado primário pré-estabelecido. A Tabela 8 mostra os resultados primários e os gastos tributários.

Tabela 8 – Gastos tributários X resultado primário

	Gastos tributários (R\$ milhões)	Resultado Primário - Governo Central (R\$ milhões)
2014	249.761,19	-20.472
2015	282.437,24	-116.656
2016	271.006,12	-159.473
2017	284.846,25	-118.442
2018	283.446,73	-116.167
2019	306.397,96	-88.899

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2021).

Os resultados primários negativos apresentados desde 2014 até 2019 seriam todos supridos caso os gastos tributários fossem arrecadados, sendo que em 2014 seria o melhor resultado apresentado do governo central e em 2016, o pior resultado, embora positivo e com boa margem.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Mendes e Weiller (2015) observaram que, entre os anos de 2003 e 2012, a relação das despesas orçamentárias da União na função Saúde e os gastos tributários na função Saúde aumentou consideravelmente, visto que as despesas orçamentárias cresceram proporcionalmente mais que os gastos tributários. Entretanto, observou-se neste estudo que a relação das despesas com o *Programa Mais Médicos* e os gastos tributários totais diminuiu, indo de encontro ao analisado por Mendes e Weiller (2015), porém, neste estudo, analisou-se apenas um programa na função Saúde e os valores totais de gastos tributários.

Sampert (2015) concluiu que a maioria das renúncias fiscais na área da saúde, cujos valores aumentaram progressivamente entre 2009 e 2013, corresponde aos tributos de IRPJ, COFINS, CSLL, Contribuição para Previdência, atrelados às entidades filantrópicas, e de IRPF, incidente às pessoas físicas. Convergente a isso, neste estudo concluiu-se que as renúncias tributárias, dentro os cinco principais tributos, são representadas por quatro desses, exceto a CSLL, os quais cresceram entre os anos de 2014 e 2019.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo consistiu em analisar os gastos tributários quanto sua evolução, composição pelos principais tributos, bem como identificar o custo de oportunidade do governo federal em renunciar a arrecadação dos tributos e não ampliar investimentos em algumas áreas. Ainda, a capacidade dos gastos tributários em cumprir obrigações financeiras assumidas pelo governo.

Diante dos resultados, os gastos tributários cresceram em valores nominais mais de 22% entre 2014 e 2019, enquanto a inflação do período foi 21,79%, portanto, o aumento real foi de menos de 1%, o que mostra que não houve nenhuma nova política fiscal de governo que afetasse grande parcela da população. Também, considerando o aumento de aproximadamente de 20% da arrecadação tributária no período de análise, os gastos tributários incrementariam cerca de 20% a arrecadação tributária anualmente. Além disso, os gastos tributários estão concentrados em cinco principais tributos, os quais representam mais de 80%, que são COFINS, Contribuição Social, IRPF, IRPJ e IPI, tendo destaque para o COFINS como principal tributo.

Quanto às despesas públicas executadas nas funções e programas analisados, na área da *saúde, saneamento básico e assistência social*, todas foram bem inferiores aos gastos tributários. As despesas em *assistência social*, através do *Bolsa Família*, foram as que mais tiveram representação perante os gastos tributários, embora essa representação ficasse em torno de 10%. Em contraponto, os gastos em *saneamento básico*, voltados a implantação, ampliação ou melhorias de sistemas de esgotamento sanitário e de abastecimento de água, foram os quais tiveram a menor representação dos gastos tributários, não ultrapassando 0,20%.

Diante disso, com a possível arrecadação dos gastos tributários, o aumento no investimento nessas áreas seria bem relevante, possibilitando melhores condições de vida à população. Em educação, os gastos tributários seriam capazes de financiar milhões de alunos na educação pública brasileira todos os anos ou aumentar o investimento por aluno no Ensino Regular. Já em saneamento básico, os gastos tributários permitiriam investir cerca de mil reais extras para melhorar, ampliar ou implantar o esgotamento sanitário e abastecimento de água por habitante atendido.

Em relação às obrigações financeiras da União, os juros e encargos da dívida poderiam ser totalmente quitados, embora em 2018, consumiriam quase todo valor de gastos tributários. Entretanto, os gastos tributários não seriam capazes de quitar totalmente a dívida pública brasileira, sendo que restaria mais de 90% para ser quitada. Os resultados primários do governo central, os quais são negativos entre 2014 e 2019, passariam a ser positivos caso os gastos tributários fossem arrecadados.

Diante disso, o estudo contribuiu para evidenciar os altos valores que o governo federal renuncia de arrecadar por motivos socioeconômicos de retorno incertos a sociedade, sendo que os investimentos em programas relevantes estão bem abaixo do que poderia estar. Tendo a certeza da disponibilidade dos recursos financeiros para investimentos ou mesmo em cumprimento de obrigações financeiras, os gastos tributários poderiam ser analisados de forma mais minuciosa para que revejam os seus objetivos e resultados.

Nessa área, novos estudos focados em analisar indicadores socioeconômicos a que os gastos tributários são planejados, ou seja, os benefícios esperados a que se deseja quando da concessão ou ampliação dos gastos tributários. Dessa forma, analisar a geração de renda, criação de empregos, desenvolvimento regional e cenário da desigualdade social são alguns índices relevantes para estudar relacionando-os aos gastos tributários.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. **A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários**. Revista do Tribunal de Contas da União, v. 32, n. 38, Brasília: TCU, 2001.

ANDREAZZI, M. F. S.; OCKE-REIS, C. O. **Renúncia de arrecadação fiscal**: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. Physis: Revista De Saúde Coletiva. Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p.521-544, 2007.

BID (Banco Interamericano de Desarrollo). **Los presupuestos de gastos tributários. Conceptos y desafios de implementación**. 2009.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 12 nov.2019

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em: 05 abr.2021

CORREIA NETO, C. B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro.** 2012. Doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

COSTA, R. S. **Política de renúncias fiscais: relações entre benefícios fiscais e desenvolvimento socioeconômico no Estado da Paraíba.** Campina Grande, 2011.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UECE, 2002. Apostila.

GADELHA, G. P. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo.** 2006. Dissertação – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

GOULART, B. **Custo de Oportunidade: oculto na contabilidade, nebuloso na mente dos contadores.** Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, n. 30, p. 19-31, set./dez. 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008

HENRIQUES, E. F. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento.** 2009. Dissertação – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MACHADO, M. R. R.; SILVA, C. A. T.; MACHADO, L. S. **Custo de oportunidade para a parte autora em processos judiciais eletrônicos: um estudo na procuradoria da União em Goiás.** Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, n. 48, p. 1165-1189, set./out. 2014.

MENDES, Á.; WEILLER, J. A. B. **Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS.** Saúde Debate. 2015, v.39, n. 105, p. 491-505. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-110420151050002016>. Acesso em: 20 abr. 2021.

MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO. **Portaria nº 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf. Acesso em: 09 nov. 2020.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. **Manual Técnico do Orçamento.** Brasília, 2020. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2020>. Acesso em: 27 out. 2020.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos%20portarias-sof/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_02set2015.pdf. Acesso em: 09 nov. 2020.

OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). **Best practice guidelines – off budget and tax expenditures**, 2004.

PELLEGRINI, J.. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 08 abr. 2021.

PELLEGRINI, J. **Gastos (benefícios) tributários**. Nota Técnica nº 17, Instituição Fiscal Independente, jun. 2018.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo de gastos tributários PLOA 2019**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

SAMPERT, R. **Incentivos fiscais do governo federal aos serviços de saúde privados no Brasil: o caso das renúncias fiscais**. Porto Alegre, 2015.

SANTANA JÚNIOR, J. J. B; CANECA, R. L.; VASCONCELOS, M. T. de C., ALBUQUERQUE, J. H. M de. **O Custo de oportunidade: uma contribuição sobre os casos práticos vinculados à realidade brasileira**. XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, dez. 2007.

SANTOS, R. V. DOS. **Aplicação do custo de oportunidade às decisões de preço de venda sob o enfoque do custeio direto**. IV Congresso Internacional de Custos, São Paulo, out. 1995.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda. 8. ed. Brasília, 2018.

SILVA, L. R. C.; DAMACENO, A. D.; MARTINS, M. C. R.; SOBRAL, K. M.; FARIAS, I.M.S. **Pesquisa documental: alternativa investigativa na formação docente**. In: Congresso Nacional de Educação, IX, 2009, Curitiba. Anais [...]. Curitiba: PUCPR, 2009, p. 4554-4566.

TORRES JÚNIOR, F. **A importância do controle contábil e extracontábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis, v.8, n.2, 2003, p. 11-38.