



Brasília | ano 56 | nº 222  
abril/junho – 2019

# Gastos fiscais

## Regalia sob forma de despesa pública indireta?

BRUNA ESTIMA BORBA

ANDRÉ FELIPE CANUTO COELHO

**Resumo:** Este texto pretende analisar a concessão de benefícios fiscais sob a forma de leis de transação tributária envolvendo moratórias, parcelamentos, remissões e anistias. Nesse sentido, busca averiguar se tais medidas consistem em reduções de receitas tributárias ou em despesas fiscais. Direcionam-se tais leis ao atendimento das necessidades da sociedade ou, ao contrário, traduzem-se em regalias para alguns setores da coletividade, ferindo os princípios da isonomia e da capacidade contributiva? Utilizando o método dedutivo mediante o exame das normas jurídicas, da doutrina e de dados da realidade, demonstra-se que os gastos fiscais devem ser mais criteriosamente utilizados, seja pela falta de transparência orçamentária da despesa indireta, seja pela possibilidade de converterem-se em regalias tributárias em detrimento de outros membros e setores da coletividade já onerados de forma regressiva.

**Palavras-chave:** Tributação. Carga tributária. Gastos fiscais. Regressividade.

### **Tax expenditure: privilege as an indirect public expenditure?**

**Abstract:** This text intends to analyze the granting of tax benefits in the form of tax transaction laws involving moratoria, installments, remissions and amnesties. In this sense, it seeks to ascertain whether such measures consist of reductions in tax revenues or in fiscal expenditures. Are these laws directed to meet the needs of society or, instead, they translated themselves into benefits for some sectors of society, violating the principles of isonomy and contributory capacity? Using the deductive method in examining legal norms, doctrine, and factual data, it is revealed that such fiscal expenditures should be more judiciously used, either because of the lack of budgetary transparency, either by the possibility of becoming

Recebido em 22/11/18

Aprovado em 11/2/19

tax concessions despite of other members and sectors of the community already burdened regressively.

**Keywords:** Taxation. Tax burden. Tax expenditures. Regressivity.

## 1 Introdução: o problema da tributação é o consentimento forçado?

A questão tributária é antiquíssima. Diz-se, inclusive, que antecede o Estado (DANIEL, 2013, p. 39-69). O fato é que exigir tributos não tem sido tarefa fácil, ainda que essa exação tenha se vestido de diversos trajes ao longo de milênios. Do tributo punição e oferenda ao tributo participação e consentimento, do Estado censitário ao Estado pluriclasse, o que se viu – e ainda se vê – é o agastamento do cidadão em dar ao Estado parte do que considera legitimamente seu (FERNANDES, 2005, p. 3-47).

O adormecimento de Adão para que dele Deus pudesse retirar uma costela e fazer Eva foi a alegoria utilizada pelo padre Antônio Vieira para recomendar à Corte de Portugal a tributação indireta. A verdade é que os tributos que pagamos sem saber que o fazemos doem menos (NABAIS, 2003, p. 747).

Obras como *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*<sup>1</sup> (ADAMS, c1999), *A world history of tax rebellions*<sup>2</sup> (BURG, 2004), e *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*<sup>3</sup> (TIPKE, 2002) tratam de recontar as inúmeras rebeliões contra tributos, sendo as mais conhecidas a Revolução Francesa e a revolta das Treze Colônias da América do Norte. Assim, financistas, economistas e juristas têm-se ocupado, sem sucesso, na busca por uma tributação ideal (THÉORIE..., [2013]).

O mais primitivo critério de distribuição dos encargos da tributação foi a repartição, pela qual se fixava o total a ser arrecadado, cabendo aos particulares entregar ao representante do Estado o valor estipulado, como praticavam as *Fermes Générales*<sup>4</sup> francesas (BALEEIRO, 2006, p. 211) e a Coroa portuguesa no Brasil Colônia por meio da derrama (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 158).

---

<sup>1</sup> Para o bem e para o mal: o impacto dos tributos no curso da civilização (tradução nossa).

<sup>2</sup> Uma história geral das rebeliões tributárias (tradução nossa).

<sup>3</sup> Moral tributária do Estado e dos contribuintes (tradução nossa).

<sup>4</sup> Fazendas públicas (tradução nossa).

A repartição foi substituída pela quotidade em que o critério – e não o valor – da oneração era estabelecido, e o valor final da receita arrecadada era variável (BALEIRO, 2006, p. 212). A quotidade pode ser quantificada por meio de tributos fixos ou proporcionais, orientando-se por uma ou pela combinação das teorias: (i) teoria da capitação, em que cabe um valor fixo a cada um a título de tributo; (ii) teoria do benefício, filha legítima do contratualismo, segundo a qual o cidadão deve retribuir ao Estado os serviços por ele recebidos; e (iii) teoria do sacrifício, segundo a qual todos devem financiar o Estado de acordo com sua capacidade de fazê-lo (ROUSSEAU, 2002, p. 9-10).

A teoria do benefício ignora que diversas atuações estatais são de natureza difusa – como a segurança externa e a interna, a prestação jurisdicional e a própria manutenção do direito de propriedade – cuja fruição não é identificável e, portanto, não podem ser custeadas por tributos contraprestacionais (SOUSA, 1954, p. 130). Por essa razão, sua implantação sob forma pura foi esquecida há pelo menos dois séculos.

Isso se deveu principalmente à inscrição nas Constituições modernas de direitos fundamentais (HOMEM, 2014, p. 15-16). Os tributos passaram a servir não apenas às funções arrecadatória e de estabilização econômica, mas também ao atendimento de valores e princípios constitucionalmente previstos, como o meio ambiente e o atendimento a direitos sociais (BORBA, 2012, p. 490-516).

Todavia, a escolha da teoria do sacrifício não solucionou o problema proposto, pois era (e ainda é) preciso discernir acerca da base tributável: o patrimônio (renda acumulada), o fluxo de riqueza (a renda auferida) ou o consumo (a renda gasta)?

Malgrado os incontáveis e valorosos esforços – Kaldor (2014), Hall e Rabushka (1995) e Piketti (2014) –, ainda não foi formulada uma

resposta considerada correta e única. Certeza, se há, é a de que cada um dos cidadãos ou grupos de cidadãos tentam, com maior ou menor intensidade, reduzir a carga de tributos que sobre si recai (THOREAU, 1968, p. 34).

Ademais, ainda que prevaleça atualmente a ideia do tributo como um sacrifício baseado na solidariedade, pode-se acreditar na ideia de consentimento do indivíduo (CROUY-CHANEL, 2014, p. 5)? Sob as águas aparentemente calmas da normatividade imposta pelo Estado – inclusive e principalmente no plano constitucional, com sua repartição de competências tributárias e seus princípios da isonomia e da capacidade econômica previstos nos arts. 150, II, e 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, [2017b]), respectivamente –, correntes antagônicas lutam em águas profundas. São os distintos agrupamentos sociais e econômicos tentando, desesperadamente, tirar de seus ombros o ônus de financiar o Estado, jogando o que lhes pesa sobre os ombros dos demais.

É nesse contexto que surge a discussão acerca das leis que preveem favores fiscais: elas servem à necessidade de arrecadar do Estado; contudo, ao mesmo tempo, mantêm e até mesmo exacerbam a injusta repartição do ônus de financiar esse Estado.

## **2 Leis de regularização tributária: pragmatismo arrecadatório**

Já no século XIX, escrevia o romancista e político Macedo (2018) sobre a atividade legislativa tributária no Brasil: “Em menos de meia hora um deputado ou um senador escreve em cima da coxa uma emenda ou um artigo aditivo, que põe em desordem a administração pública ou em largo tributo o suor do povo”.

Há mais de duas décadas, o Brasil vem assistindo à edição das chamadas leis de regularização

tributária. Visivelmente benéficas para os inadimplentes, tais leis permitem, por um lado, que o ente receba de imediato uma parte – ainda que pequena – do crédito tributário. Por outro, concedem diversos favores fiscais aos devedores, funcionando como prêmios aos maus pagadores. Fala-se até em planejamento tributário (WATANABE, 2017) com base na expectativa de edição de leis de regularização.

A mais recente na esfera federal, até o momento em que se escreve este texto, é a Lei Complementar (LC) nº 162/2018 (BRASIL, 2018c), denominada Programa Especial de Regularização Tributária (PERT-SN), dirigida às empresas optantes pelo Simples Nacional e aos Microempreendedores Individuais. Além desse benefício, foram promovidos, entre outros, nos últimos doze anos: o Programa Especial de Regularização Tributária Rural (PRR), Lei nº 13.606/2018 (BRASIL, [2018f]); o Programa Especial de Regularização Tributária geral (PERT), Lei nº 13.496/2017 (BRASIL, [2017d]), conversão da Medida Provisória (MP) nº 783/2017 (BRASIL, [2017e]); o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES), Lei nº 12.688/2012 (BRASIL, [2014b]); o REFIS da crise, Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, [2015b]), conversão da MP nº 449/2008 (BRASIL, [2009e]), absorvendo os programas anteriormente editados – REFIS da Lei nº 9.964/2000 (BRASIL, [2009c]), PAES da Lei nº 10.684/2003 (BRASIL, [2009d]), PAEX da MP nº 303/2006 (BRASIL, [2006]); e o benefício voltado para as entidades desportivas, objeto da Lei nº 11.345/2006 (BRASIL, [2018e]), Timemania.

Pode-se esperar, em face dos acontecimentos relativos à chamada greve dos caminhoneiros<sup>5</sup>, a edição de uma oportuna Lei de Regularização dos Transportadores de Cargas. A adesão a essas leis pressupõe a consolidação e confissão da dívida, a confissão de sujeição passiva, a desistência de lides nas vias administrativa e judicial, e o pagamento parcial à vista (muitas vezes um percentual ínfimo de 2,5%). Por outro lado, a União se obriga a limitar o valor da prestação a 1,5% da receita bruta do mês anterior da pessoa jurídica, e chega a conceder moratória de 12 meses, após o que o contribuinte pode ingressar com parcelamento de até 176 meses, 180 meses e mesmo 240 meses, ou seja, vinte anos, como se pode constatar da leitura dos textos legais.

O “pacote de bondades” contempla ainda remissão, chegando a 100% dos juros sobre o crédito tributário constituído, e anistia<sup>6</sup> de até 100% das

---

<sup>5</sup> A chamada greve dos caminhoneiros foi iniciada em 21/5/2018 e durou onze dias, paralisando o País, causando desabastecimento generalizado e resultando na redução dos tributos federais incidentes sobre o diesel – PIS, COFINS e CIDE (GREVE..., 2018).

<sup>6</sup> Há autores que consideram ser a anistia uma hipótese de redução de multas ainda não constituídas, pois, se já objeto de lançamento, tratar-se-ia de remissão (ALEXANDRE, 2009, p. 473). Esclareça-se, contudo, que a redução legal de multas ainda não submetidas

multas. Cumpre destacar que, desde 2008 até o ano de 2018, os juros e multas cancelados ascenderam a 176 bilhões de reais, valor correspondente a 60% da dívida original e, de mais a mais, as renúncias fiscais diminuíram os repasses da União aos estados e municípios em R\$ 18 bilhões e R\$ 15,5 bilhões respectivamente (VÍDEOS, [2018?]).

As leis de regularização tributária contêm cláusulas que preveem concessões mútuas entre credor e devedor para que se possa obter a satisfação do crédito tributário. Trata-se, portanto, de transação tributária a teor dos arts. 175, II, e 180 a 182 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN) (BRASIL, [2013]; MACHADO, 2001, p. 60-70). Espantosamente, essas leis não restringem os benefícios aos créditos tributários em que seja apurada fraude, sonegação e conluio tributários definidos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (BRASIL, [2014a]), ou que tenham sido objeto de denúncia em face do delito de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 (BRASIL, [2011]) ou no art. 337-A do Código Penal (BRASIL, [2018a]), ainda que haja processo penal já instaurado por esses crimes, contrariando o disposto no parágrafo único do art. 154 e no inc. I do art. 180, ambos do CTN. Por fim, algumas dessas leis permitem inclusive a extinção do débito por meio do uso de prejuízos fiscais.

A transação é forma de extinção<sup>7</sup> do crédito tributário conforme art. 156, III, do CTN, prevista desde a elaboração do projeto do Código – Projeto nº 4.834, de 1954 (BRASIL, 1954). Contudo, a lei nacional não detalhou a extensão e os limites das mencionadas concessões, ficando a cargo dos entes da federação defini-los, em face de sua competência legislativa concorrente para tratar de normas gerais (art. 24, I e §§, CRFB).

Carece a nação, portanto, de regras gerais de transação<sup>8</sup> de caráter nacional – caso editadas por lei complementar e passíveis de inserção no corpo do CTN – ou de natureza federal, o que poderia simplificar sobremaneira o tratamento dos inúmeros impostos e contribuições da União e dar, aditivamente, maior segurança jurídica aos contribuintes. A essa lacuna somam-se as discussões relativas à indisponibilidade do crédito tributário (CATARINO; ROSSINI, 2016, p. 157-183) e a ausência de medidas alternativas de prevenção e resolução de controvérsias tributárias, a exemplo da arbitragem e da conciliação, como expõe Rodrigues (2009).

A legislação lacunosa e o permanente conflito entre o Estado tribu-

---

a lançamento não corresponde a hipótese nem de anistia, nem de remissão, pois enseja a aplicação retroativa da lei tributária nos termos do art. 106, II, CTN (AMARO, 2012, p. 668).

<sup>7</sup> Há ordenamentos jurídicos que não admitem a transação tributária (FONROUGE, 1973, p. 190-191).

<sup>8</sup> Ver PLP nº 469/2009 e PL nº 5.082/2009, que tramitam na Câmara Geral de Transação e Conciliação (CGTC) (BRASIL, [2009a], [2009b]).

inadimplidas e de disputas administrativas e judiciais. Um cabo de guerra que, como de praxe, arrebenta no lado mais fraco.

Na edição de 2018 da PGFN em Números (BRASIL, 2018g) relativa ao ano de 2017, o órgão federal incumbido da satisfação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa anunciava a existência de débitos federais inadimplidos no valor de 2 trilhões de reais, dos quais R\$ 430.419.091.380,22 relativos a débitos previdenciários, R\$ 1.565.214.398.878,29 a débitos não previdenciários e R\$ 13.369.566.361,87 de FGTS. Cabe observar que grande parte da atuação da Procuradoria da Fazenda na recuperação desses créditos advém daqueles oriundos de benefícios fiscais (55,38%), entre eles dos diversos programas de recuperação fiscal.

Em que pesem as razões explicitadas pelo Executivo federal de tais favores fiscais apontarem para a necessidade de estabilização da economia<sup>9</sup>, não se estabelece nenhum critério para verificação de sua eficácia sobre a atividade econômica. Os estudos sobre os resultados dessas normas contêm apenas dados sobre montantes arrecadados, não apresentando o governo estudo algum respeitante aos impactos proporcionados pelos programas de recuperação fiscal (VÍDEOS, [2018?]). Diante desse cenário, indaga-se: os fins arrecadatórios podem valer-se de todos os meios?

Nesse escopo, é útil trazer à discussão a lei de regularização cambial e tributária, Lei nº 13.254/2016 (BRASIL, [2017c]). Tida como um sucesso em termos de arrecadação<sup>10</sup>, representou seguramente um fracasso em termos de ética pública. A referida lei buscou tributar a riqueza nacional enviada ao exterior. Contudo, admitiu que valores não declarados, ou seja, sonegados nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, fossem incluídos no regime. Determinou a apuração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) à alíquota de 15% independentemente do montante ocultado quando, nesse mesmo ano, a renda do trabalho declarada era tributada a alíquotas que chegavam a 27,5% sobre o montante de R\$ 55.976,16 no ano. Ademais, previu a aplicação de multa de 100% sobre o imposto, mais benéfica que a imposta pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, [2018d]), no percentual de 150%. Enfim, deu tratamento favorecido ao contribuinte que, ocultando suas rendas e riquezas, enviou recursos ao exterior em detrimento daquele que não o fez. Indevidamente chamada de “lei de repatriação”, não exigiu qualquer repatriação de recursos.

---

<sup>9</sup> A exposição de motivos da MP nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, que criou o PERT, justificava sua edição argumentando: “a urgência e a relevância [...] se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda” (BRASIL, 2017a).

<sup>10</sup> A arrecadação extraordinária, concentrada em outubro de 2016, referente ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), foi no valor de cerca de R\$ 46 bilhões, dos 1,27 trilhões totais arrecadados pela União naquele ano (BRASIL, 2017f).

Ainda que não seja possível emitir um juízo de valor conclusivo acerca de tais leis de transação, suas sucessivas edições causam desconforto, seja porque parecem estimular o mau pagador, seja porque passam a ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, ou ainda porque resultam em formação de caixa financeiro esporádico e transitório do governo da ocasião para atender a conjunturas, sem nada solucionar efetivamente em termos de redução do estoque de créditos tributários de difícil recuperação. Vejamos:

Nos últimos 16 anos, foram criados aproximadamente 30 programas de parcelamento. “O contribuinte já se acostumou com isso”, diz João Paulo Ramos Fachada, subsecretário de arrecadação e cobrança da Receita Federal. A Receita estima que R\$ 18,6 bilhões deixaram de ser arrecadados em obrigações tributárias correntes por ano, desde 2001, em decorrência dos parcelamentos especiais. “O uso indevido de sucessivos Refis não educa o contribuinte”, afirma Heleno Torres, professor de direito tributário da Universidade de São Paulo (USP) (CASTRO, 2017).

Ademais, sua natureza pouco transparente perante as finanças públicas e, portanto, refratária a controles dá a impressão de que o Estado, para fins arrecadatórios, pode valer-se de todos os meios.

### **3 Gastos tributários: despesas indiretas regressivas**

O Brasil vem enfrentando uma severa crise fiscal desde o final de 2014. Entre outros estudos sobre o tema, relatório recente do Banco Mundial aponta déficits fiscais anuais superiores a 8% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2015-2016 e um aumento da dívida pública de 51,5% do PIB em 2012 para mais de 73% do PIB em 2017 (UM

AJUSTE..., 2017, p. 7). Apontamos o documento pela necessidade urgente de ajuste fiscal a fim de estabilizar a dívida pública: cerca de 5% do PIB no resultado primário<sup>11</sup>, o que requer a obtenção de mais receitas correntes – tributos – e a redução de despesas.

Nesse diapasão, a edição de leis que concedem benefícios tributários que dispensam o recolhimento de créditos já constituídos – remissões e anistias – requer um exame criterioso que deve abranger a conceituação de tais benefícios em função dos conceitos de receita e despesa pública.

Assim como o § 5º do art. 165 da CRFB, o § 1º do art. 14 da LC nº 101/2000 (BRASIL, [2018b]), Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), considera as anistias e remissões benéficas e renúncias fiscais. Uma redução de receitas, portanto. Por essa razão, não constam explicitamente do orçamento e não são contabilizadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), ainda que um demonstrativo em anexo deva acompanhá-las.

Esses benefícios fiscais foram conceituados na década de 1980 como gastos tributários, isto é, como despesas indiretas realizadas por meio do sistema tributário visando a objetivos econômicos e sociais. Reduzem a arrecadação potencial, elevam as disponibilidades dos contribuintes e, ao mesmo tempo, representam exceções ao sistema tributário de referência (SURREY; MCDANIEL, 1985, p. 3). A Receita Federal do Brasil adotou esse conceito, informando em sua página eletrônica 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, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (BRASIL, [200-]).

<sup>11</sup> Diferença entre receitas arrecadadas e todas as despesas, à exceção dos encargos da dívida pública.



No Canadá, são tratados como desvios do sistema tributário padrão; no Japão, como medidas tributárias especiais para levar em consideração alguns objetivos da tributação como neutralidade, equidade e simplicidade; para o Banco Interamericano de Desenvolvimento, como uma receita perdida já que podem ser vistos como uma maneira pela qual o Estado desiste, parcial ou totalmente, de aplicar o regime geral tributário em busca de um objetivo maior de política econômica ou social (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT, 2010, p. 2).

Objetivando uma uniformização sobre o tema, o Fundo Monetário Internacional (FMI), em seu Manual de Transparência Fiscal (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2007, p. 64), buscou uma definição:

Tax expenditures are revenues forgone as a result of selective provisions in the tax code. They may include exemptions from the tax base, allowances deducted from gross income, tax credits deducted from tax liability, tax rate reductions, and tax deferrals (such as accelerated depreciation).<sup>12</sup>

Dessarte, caracterizam-se como gastos tributários as isenções, anistias, presunções creditícias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações, a exemplo da isenção de IRPF no recebimento de lucros e dividendos<sup>13</sup> por sócios e acionistas da pessoa jurídica (art. 10 da Lei nº 9.249/1995)

<sup>12</sup>“Gastos tributários seriam receitas perdidas, tendo em vista disposições seletivas no código tributário. Incluiriam todas as isenções da base tributária, reduções da base de cálculo, créditos tributários deduzidos do tributo devido, reduções nas alíquotas ou o diferimento de sua exigência (como a depreciação acelerada)” (tradução nossa).

<sup>13</sup>“Há países que tributam apenas o lucro, como o Brasil e mais duas dezenas de países; há os que só tributam na distribuição, como a Estônia, apontada erroneamente como a solitária companhia do modelo brasileiro; e há os que tributam o lucro e a distribuição, como os EUA e os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)” (MACIEL, [c2015-2018]).

(BRASIL, [2015a]). Não são considerados gastos tributários, por outro lado, ainda relativamente ao IRPF, as adequações do tributo às suas características essenciais, ou seja, aos atributos da pessoalidade, generalidade, progressividade, universalidade. Nesse sentido, a diferença de 20% entre a apuração do IRPF à alíquota de 7,5% para rendimentos abaixo de determinado valor, quando a alíquota mais elevada é de 27,5%, não representa gasto tributário, mas, simplesmente, a adequação desse tributo à progressividade.

As desonerações fiscais, isto é, os gastos tributários, merecem exame bastante detalhado. Em primeiro lugar, pelas dificuldades na observação dos resultados pretendidos em termos de estabilização econômica, sua justificativa usual.

Há dois métodos para cálculo dos gastos tributários: o da perda inicial e o da perda final (BURMAN, 2003). O primeiro, mais simples de ser mensurado, é também o mais comumente utilizado. Nele se verifica a perda de arrecadação considerando-se a mesma base tributável. Se a alíquota genérica do ICMS para a comercialização de mercadorias, atualmente igual a 18% em Pernambuco, for reduzida para 10%, o gasto tributário corresponderá a 8% vezes a referida base. Já o método da perda final leva em consideração não apenas a perda de arrecadação decorrente da alteração na legislação, mas também os efeitos dessa mudança sobre a própria base tributável. No exemplo anterior, é de se esperar que a redução de alíquota do ICMS de 18% para 10% se traduza em uma elevação no consumo da maior parte dos bens, o que levaria à expansão da base tributável, compensando em parte a redução da receita desse tributo.

Em segundo lugar, mas não menos relevante, as desonerações merecem atenção em razão da invisibilidade orçamentária. Os gastos fiscais não são, legalmente, uma despesa pública (art. 165, § 5º, da CRFB; arts. 12 e 13 da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, [1982]), Lei de Finanças

Públicas (LFP)). Confundem-se, assim, com os conceitos de benefício fiscal (art. 150, § 6º, da CRFB), de renúncia de receitas (§ 1º do art. 14 da LRF), inclusive as imunidades.

Em terceiro lugar e, certamente, em primeiro sob aspecto da justiça, as desonerações merecem atenção porque em um Estado fiscal qualquer gasto tributário acarreta um repasse compensatório para outro grupo de contribuintes. Partindo-se da ausência de consentimento que caracteriza o fenômeno da tributação, em sociedades sujeitas a pressões de grupos econômicos e políticos privilegiados, tais gastos tendem a se converter em regalias, numa flagrante lesão aos princípios da isonomia tributária (art. 150, II, da CRFB) e da capacidade econômica (art. 145, § 1º).

Na publicação de 2018 do Panorama Fiscal da América Latina e do Caribe, relatório anual editado pela Comissão Econômica da América Latina (Cepal), uma das preocupações diz respeito à ineficiência econômica dos tributos na região. Haveria sérias limitações em suas bases tributárias impostas pelas diversas formas de tratamentos favoráveis para setores específicos, desde alíquotas mais baixas até as isenções e imunidades (UNITED NATIONS, 2018, p. 55).

Talvez um dos grandes dissabores dos gastos tributários seja justamente o volume de arrecadação tributária que é perdido. Podestá (2018 apud UNITED NATIONS, 2018, p. 55) observa que o que deixa de ser arrecadado em nosso subcontinente normalmente alcança em média dois pontos percentuais do PIB. O Brasil estaria bem acima dessa média, com 4%, mas abaixo de países como o Uruguai, com mais de 6%, e a Colômbia, com 7,5%.

O autor aponta, igualmente, para a composição por tributo dos gastos, ressaltando que, na maior parte dos países latino-americanos, o IVA é o tributo que mais tem perda de arrecadação, com exceção do Chile e do Brasil, onde é supe-

rado pelos tributos sobre a renda – em torno de 2% do PIB – e, nestes últimos, os benefícios da renda corporativa superam os da renda da pessoa física (PODESTÁ, 2018 apud UNITED NATIONS, 2018, p. 56).

O relatório da Cepal conclui com uma preocupação muito pertinente ao presente trabalho: considerando os altos custos dos gastos tributários, sua existência deve estar justificada pelos resultados apresentados. No entanto, uma lacuna aparece aqui: não há uma avaliação sistemática dos impactos sociais e econômicos, sejam setoriais, sejam globais, em toda a América Latina (UNITED NATIONS, 2018, p. 56).

Os gastos fiscais são criticáveis, por fim, por elevar a complexidade do sistema tributário, acarretando simultaneamente um custo maior de *compliance* para as empresas e um esforço maior de fiscalização para a administração tributária, elevando o risco de práticas elusivas e evasivas.

A Receita Federal do Brasil publica periodicamente dados relativos aos gastos tributários (BRASIL, 2014c), indicando sua evolução tanto em termos da arrecadação tributária federal quanto em termos de PIB. De acordo com os dados, é possível constatar um crescimento contínuo entre os anos de 2006 e 2015, de 3,33% do PIB e de 15,35% da carga tributária em 2006 para 4,5% e 22,67%, respectivamente. Não obstante ter havido uma redução a partir de 2016, as projeções até 2020 apontam para um patamar de gastos tributários ao redor de 4,12% do PIB e de 20% da carga tributária federal. Nesse mesmo período de crescimento contínuo, a carga tributária foi paulatinamente sendo reduzida, regredindo de 33,57% do PIB em 2006 para 32,11% em 2015 (BRASIL, 2017f).

Comparando os gastos fiscais federais em função do PIB, vê-se que no período eles se elevaram em aproximadamente 35,14%, enquanto a carga tributária federal foi reduzida em 4,35%. Ou seja, a redução da oneração tributária sobre

o conjunto da sociedade parece ser reflexo da desoneração para os grupos econômicos e sociais beneficiados por leis específicas entre 2006 e 2015. No contexto de um Estado que se financia pela via dos tributos, esses dados tendem a significar desoneração para uns e maior tributação para outros.

Ora, são diversos os países que apresentam gastos tributários (*tax expenditure*). Em completa publicação sobre o tema, a Organisation for Economic Co-operation and Development (2010) coletou informações, comparando-as com a carga tributária (*tax burden*), conforme tabela 1 a seguir.

**Tabela 1**

Carga tributária *versus* gastos tributários

País	<i>Tax Burden</i> % PIB	<i>Tax Expenditure</i> * % PIB
Reino Unido	33,2	12,8
Canadá	31,7	6,9
EUA	26,0	6,0
Espanha	33,8	4,6
Coreia do Sul	26,3	2,5
Holanda	38,8	2,0
Alemanha	37,6	0,7

Fonte: elaborada pelos autores com base em dados da Organisation for Economic Co-operation and Development (2010).

Se os gastos fiscais – e seus criticáveis defeitos anteriormente mencionados – compõem a política tributária de vários países, o que deve ser analisado em relação ao tema? Sendo certo que a desoneração para uns acarreta uma despesa pública que há de ser paga por outros, o exame dos interesses atendidos por tais gastos merece toda atenção.

Burman (2003), ao examinar dados dos Estados Unidos abrangendo os anos de 1980 a 2000, verifica que os gastos fiscais com finalidade social – *Social Tax Expenditure* – têm maior importância que aqueles associados a incentivos econômicos – *Business Tax Expenditures*. Mas não parece ser isso o que acontece em estudos realizados para o Equador (ECUADOR, 2015) e para o Chile (CHILE, 2015), em que os mais beneficiados são justamente aqueles situados nos decis mais levados de rendimento.

No Brasil, os principais gastos tributários da União previstos para o ano de 2019 foram assim discriminados em relação à sua participação nos gastos totais: Simples Nacional, 28%; rendimentos isentos do IRPF, 10,5%; Zona Franca de Manaus 9,9%; agricultura e agroindústria 9,9%; entidades sem fins lucrativos, 7,9%; deduções do rendimento tributável do IRPF, 6,6%; e benefícios do trabalhador, 4,09% (BRASIL, 2018h).

Ao se observar a tabela 2, constata-se, de forma agregada, que os gastos vinculados a benefícios econômicos e empresarias são maiores que aqueles associados diretamente às questões sociais. Até porque uma parcela substancial da isenção do IRPF, inserida na função trabalho, decorre da não tributação dos lucros e dividendos recebidos por sócios e acionistas e das rendas oriundas de doações e heranças.

**Tabela 2**

Gastos tributários – projeções PLOA 2019 (Consolidação por função orçamentária)

<b>Comércio/Serviço</b>	<b>28,37%</b>
Trabalho	13,80%
Saúde	13,49%
Indústria	12,32%
Agricultura	10,83%
Educação	5,22%
Assistência Social	4,97%
Ciência e Tecnologia	3,73%
Habitação	3,26%
Transporte	1,83%
Energia	0,90%
Cultura	0,69%
Direitos da Cidadania	0,30%
Desporto e Lazer	0,15%
Administração	0,10%
Organização Agrária	0,01%
Saneamento	0,01%
Defesa Nacional	0,01%

Fonte: elaborada pelos autores com base em dados de Brasil (2018h).

A invisibilidade dos gastos fiscais é, portanto, um grande entrave à sua avaliação como política tributária por dificultar a compreensão de quais grupos de interesse tais medidas estão efetivamente atendendo.

Com base nos dados publicados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) consolidados na tabela 3, é possível constatar a regressividade<sup>14</sup> da

<sup>14</sup> Há regressividade quando as alíquotas diminuem à medida que a base de cálculo aumenta. Há progressividade, ao contrário, quando as alíquotas aumentam acompanhando o aumento da base de cálculo. Por fim, o tributo é degressivo quando as alíquotas aumentam até determinado valor de base de cálculo, permanecendo constantes a partir desse valor (SELIGMAN, 1913, p. 13). Quando se trata da análise da carga tributária como um todo, diz-se regressiva a tributação predominantemente indireta, em que há repercussão, ou seja, a transferência do ônus da tributação do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, incidindo uma mesma alíquota para qualquer capacidade contributiva e onerando mais fortemente os contribuintes de menor renda (SOUSA, 1954, p. 135; SAMUELSON, 1979, p. 176-224).

carga tributária brasileira no período de 2014 a 2017, estruturada sobre tributos indiretos – impostos e contribuições especiais – que representam mais de 60% da carga tributária total.

### Tabela 3

Distribuição percentual da arrecadação das receitas administradas pela Receita Federal por base de incidência (Período: 2014 a 2017)

	2014	2015	2016	2017
Tributos diretos: propriedade e renda	32,40%	32,37%	34,29	32,99
Tributos indiretos: bens e serviços + folha de pagamentos das empresas + operações financeiras	65,25% (33,13 + 29,52 + 2,6)	65,05% (32,96 + 29,18 + 2,91)	62,22% (30,61 + 28,95 + 2,66)	63,92% (31,71 + 29,56 + 2,65)
Outros	2,35%	2,58%	3,49%	3,09%

Fonte: elaborada pelos autores com base em dados de Brasil (2017g).

Em seu Comunicado nº 92, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) (2011, p. 3-5) demonstrou, com base na análise do coeficiente de desigualdade Gini para 2009, os efeitos da regressividade da carga tributária brasileira. Segundo o Ipea, o índice de desigualdade na distribuição de renda no Brasil é de 0,634, considerando-se a renda original das famílias, isto é, todos os rendimentos da família, exceto os benefícios diretos. Quando se somam à renda original os chamados benefícios diretos – benefício de prestação continuada e bolsa família, por exemplo –, o coeficiente de desigualdade se reduz para 0,586. Ao se mensurar os efeitos da tributação direta sobre o patrimônio e a renda, obtém-se a renda disponível das famílias, e o índice de Gini se reduz ainda mais (0,571), indicando uma menor desigualdade na distribuição de renda.

Contudo, após a incidência dos tributos indiretos, a desigualdade se eleva para 0,598. Conclui-se que a regressividade da tributação anula os gastos sociais diretos. Ainda que o coeficiente de Gini se estabilize em 0,496 após o cômputo dos benefícios indiretos – gastos sociais com saúde e educação públicos –, é extremamente preocupante a percepção de que a incidência de tributos onera com maior força os mais pobres que os mais ricos (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011).

Acrescentando-se a essa análise a constatação de que as maiores desonerações têm sido direcionadas a atividades econômicas e não a atividades de natureza social, pode-se inferir que os gastos fiscais, cujos

resultados econômicos nem sequer são mensurados, não produzem resultados sociais e, ao contrário, mantêm a regressividade da tributação.

#### **4 Conclusão: o problema da tributação é sua injusta repartição**

Espera-se haver demonstrado que a concessão de benefícios fiscais sob a forma de leis de transação tributária – envolvendo moratórias, parcelamentos, remissões e anistias – representam, no Brasil, despesas fiscais realizadas de forma pouco transparente e em benefício de setores da sociedade que não indicam necessitar, sob o ponto de vista social, de tais favores fiscais. Assemelham-se a regalias para alguns setores da coletividade.

A legislação nacional pouco detalhada e, apenas para falar de tributos federais, as inúmeras leis concessivas de benefícios associadas ao eterno conflito entre o Estado que tributa e o contribuinte que reluta em pagar acarretam um significativo número – seja em quantidade, seja em valor – de dívidas não pagas. Um cabo de guerra que, puxado em sentidos opostos, cede do lado mais frágil.

Nesse contexto, surgem os gastos fiscais travestidos de desonerações tributárias e de renúncias de receitas – usualmente denominadas leis de regularização – que representam verdadeiras despesas orçamentárias indiretas: Programa Especial de Regularização Tributária (PERT-SN); Programa Especial de Regularização Tributária Rural (PRR); Programa Especial de Regularização Tributária geral (PERT); Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES); REFIS da crise e benefício voltado para as entidades desportivas conhecido por Timemania.

Considerando-se que o ônus de financiar o Estado deve ser entre todos repartido, tais medidas, examinadas mais de perto, revelam-se regalias tributárias em detrimento de outros membros e setores da coletividade. O quadro se agrava diante do fato de que as parcelas mais pobres da população já são oneradas de forma regressiva.

Ao se adicionar ao exame da questão o fato de que a regressividade da tributação anula o efeito da redução da desigualdade de renda causado pelos gastos sociais diretos, como as transferências de renda, torna-se extremamente preocupante a percepção de que a incidência de tributos onera mais os mais pobres que os mais ricos.

As chamadas leis de regularização tributária federais têm atendido à necessidade de obtenção de superávit primário pela União, como se constata com base em dados de arrecadação publicados pela Receita

Federal (BRASIL, 2017g) e de recuperação de créditos divulgados pela Procuradoria da Fazenda Nacional (BRASIL, 2018g). Entrementes, ao transferir o ônus da despesa indireta para grupos de menor poder econômico, tais medidas deixam a certeza de que nem todos os fins podem valer-se de todos os meios.

### Sobre os autores

Bruna Estima Borba é doutora e mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife, PE, Brasil, com especialização em Economia pela UFPE, Recife, PE, Brasil; graduada em Engenharia Mecânica e em Direito pela UFPE, Recife, PE, Brasil; professora adjunta de Direito Tributário e Financeiro na UFPE e na Faculdade Damas da Instrução Cristã, Recife, PE, Brasil.

E-mail: brunaestimaborba@gmail.com

André Felipe Canuto Coelho é doutor em Ciência Política e mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife, PE, Brasil; graduado em Direito e Economia pela UFPE, Recife, PE, Brasil; professor de Direito Tributário, Financeiro e Econômico no mestrado e na graduação da Faculdade Damas da Instrução Cristã, Recife, PE, Brasil; auditor fiscal da Receita Federal do Brasil.

E-mail: afcbbgp@hotmail.com

### Como citar este artigo

(ABNT)

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: [http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril\\_v56\\_n222\\_p181](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181)

(APA)

Borba, B. E., & Coelho, A. F. C. (2019). Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 56(222), 181-199. Recuperado de [http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril\\_v56\\_n222\\_p181](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181)

### Referências

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham, MD: Madison Books, c1999.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BORBA, Bruna Estima. Da expropriação ao dever de solidariedade: a imposição tributária e as dimensões dos direitos fundamentais. In: BRANDÃO, Cláudio; SALDANHA, Nelson; FREITAS, Ricardo (coord.). *História do direito e do pensamento jurídico em perspectiva*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 490-519.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017*. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017a. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2017/medidaprovisoria-783-31-maio-2017-784999-exposicaoemotivos-152944-pe.html>. Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar [nº 469, de 2009]*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: [Câmara dos Deputados, 2009a]. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=C729049AAD514AD049E5E58C04CAB114.proposicoesWebExterno1?codteor=648724&filename=PLP+469/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C729049AAD514AD049E5E58C04CAB114.proposicoesWebExterno1?codteor=648724&filename=PLP+469/2009). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei [nº 5.082, de 2009]*. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Brasília, DF: [Câmara dos Deputados, 2009b]. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. Projeto nº 4.834, de 1954. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário do Congresso Nacional*, [Rio de Janeiro], ano 9, n. 149, p. 6.071-6.080, 7 set. 1954. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1954.pdf#page=11>. Acesso em: 14 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2017b]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, [2018a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *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: Presidência da República, [2018b]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018*. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN). Brasília, DF: Presidência da República, 2018c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp162.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp162.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *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: Presidência da República, [1982]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm). Acesso em: 13 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, [2014a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *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: Presidência da República, [2013]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2015a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm). Acesso em: 13 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2018d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000*. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, [2009c]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2009d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006*. Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2018e]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11345.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11345.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2015b]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012*. Autoriza a Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobras) a adquirir o controle acionário da Celg Distribuição S.A. (Celg D); institui o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies) [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2014b]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12688.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12688.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Brasília, DF: Presidência da República, [2017c]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017*. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF: Presidência da República, [2017d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018*. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril

de 1994 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2018f]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006*. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2006]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2009e]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017*. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2017e]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em números: dados de 2017*. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2018g. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view). Acesso em: 12 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2016: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília, DF: Receita Federal, 2017f. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Conceito de gasto tributário. *Receita Federal*, [Brasília, DF, 200-]. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>. Acesso em: 25 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária: (gastos tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Receita Federal, 2018h. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Demonstrativo dos gastos tributários – DGT. *Receita Federal*, [Brasília, DF], 2014c. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>. Acesso em: 13 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Evolução dos gastos tributários – bases efetivas e projeções. *Receita Federal*, [Brasília, DF], 2018i. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/dgt-bases-efetivas-e-projecoes>. Acesso em: 13 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais*. Brasília, DF: Receita Federal, 2017g. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

BURG, David F. *A world history of tax rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. New York: Routledge, 2004.

BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? *National Tax Journal*, [Washington, DC], v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003. DOI: [dx.doi.org/10.17310/ntj.2003.3.11](https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.11). Disponível em: <https://www.ntanet.org/NTJ/56/3/ntj-v56n03p613-27-tax-expenditure-concept-still.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CASTRO, Gleise de. Devedor contumaz tem vantagem competitiva. *Valor Econômico*, São Paulo, 5 dez. 2017. Disponível em: <https://www.valor.com.br/brasil/5217423/devedor-contumaz-tem-vantagem-competitiva>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. *Revista da AGU*, Brasília, DF, v. 15, n. 2, p. 155-185, abr./jun. 2016. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/636/708>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CHILE. Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos. *Gasto tributário*: 2014-2016. [Santiago]: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos, 2015. Disponível em: [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/gasto\\_tributario\\_2014\\_2016.pdf](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2014_2016.pdf). Acesso em: 14 fev. 2019.

CROUY-CHANEL, Emmanuel de. Le consentement à l'impôt. *Pouvoirs*, [s. l.], n. 151, p. 5-14, 2014. DOI: <https://doi.org/10.3917/pouv.151.0005>. Disponível em: <https://www.cairn.info/revue-pouvoirs-2014-4-page-5.htm>. Acesso em: 12 fev. 2019.

DANIEL, Jean-Marc. *8 Lições de história econômica*: crescimento, crise financeira, reforma fiscal, despesa pública. Tradução: Jorge Costa. Coimbra: Actual, 2013.

ECUADOR. Ministerio de Finanzas. *Programación presupuestaria cuatrianual*: 2016-2019. [Quito, DM]: Ministerio de Finanzas, 2015. Disponível em: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/11/34-Programaci%C3%B3n-Presupuestaria-Cuatrianual-2016-2019.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

FERNANDES, Simone Lemos. *As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. Originalmente apresentado como tese da autora (doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução da 2. ed. argentina por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.

GREVE dos caminhoneiros. *G1*, [Rio de Janeiro], 4 jun. 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/ao-vivo/greve-de-caminhoneiros-maio-de-2018.ghtml>. Acesso em: 12 fev. 2019.

HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *The flat tax*. 2nd ed. Stanford, CA: Hoover Institution Press, 1995.

HOMEM, António Pedro Barbas. Conceito de direitos humanos. In: BRANDÃO, Cláudio (coord.). *Direitos humanos e fundamentais em perspectiva*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 15-31.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Equidade fiscal no Brasil*: impactos distributivos da tributação e do gasto social. [Brasília, DF]: Ipea, 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519\\_comunicadoipea92.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf). Acesso em: 12 fev. 2019.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Manual on fiscal transparency*. rev. ed. Washington, DC: International Monetary Fund, 2007. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

KALDOR, Nicholas. *Expenditure tax*. London: Taylor & Francis Group, 2014. *E-book*.

MACEDO, Joaquim Manuel de. Migalhas nº 4.387. *Migalhas*, [São Paulo], 29 jun. 2018. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/informativo/4387>. Acesso em: 12 fev. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 60-70, dez. 2001.

MACIEL, Everaldo. Impostos em tempos de eleição. *Fundação Astrojildo Pereira*, [Brasília, DF, c2015-2018]. Disponível em: <http://www.fundacaoastrojildo.com.br/2015/2018/09/06/everardo-maciel-impostos-em-tempos-de-eleicao/>. Acesso em: 13 fev. 2019.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: ESTUDOS em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003. p. 737-792.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax expenditures in OECD countries*. [Paris]: OECD, 2010. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-expenditures-in-oecd-countries/>

planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/ocde2011/oecd\_tax.pdf. Acesso em: 13 fev. 2019.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: [https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4184/1/arquivo6361\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4184/1/arquivo6361_1.pdf). Acesso em: 13 fev. 2019.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução: Rolando Roque da Silva. [S. l.]: Ridendo Castigat Mores, 2002. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

SAMUELSON, Paul Anthony. *Introdução à análise econômica*. 8. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1979. v. 1.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *L'impôt sur le revenu*. Traduction française par William Oualid. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913. (Bibliothèque Internationale de Science et de Législation Financières).

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1985.

THÉORIE de l'impôt. *Fallait Pas Faire Du Droit*, [s. l., 2013]. Disponível em: <https://www.fallaitpasfairedudroit.fr/droit-fiscal/theorie-de-l-impot/206-les-ideologies-fiscales-cours>. Acesso em: 12 fev. 2019.

THOREAU, Henry David. *A desobediência civil e outros ensaios*. Seleção, tradução, prefácio e notas de José Paulo Paes. São Paulo: Cultrix, 1968. (Clássicos Cultrix).

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

UM AJUSTE justo – análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. *The World Bank*, [s. l.], 21 nov. 2017. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-expenditure-review-report>. Acesso em: 12 fev. 2019.

UNITED NATIONS. Economic Commission for Latin America and the Caribbean. *Fiscal panorama of Latin America and the Caribbean: public policy challenges in the framework of the 2030 agenda*. Santiago: Eclac, 2018. Disponível em: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081\\_en.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081_en.pdf). Acesso em: 12 fev. 2019.

VÍDEOS. *Unafisco Nacional*, [São Paulo, 2018?]. Disponível em: [http://divulgacao.unafisconacional.org.br/seminario/index.php?option=com\\_content&view=article&id=181&Itemid=670](http://divulgacao.unafisconacional.org.br/seminario/index.php?option=com_content&view=article&id=181&Itemid=670). Acesso em: 14 fev. 2019.

VILLELA, Luiz Arruda; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. *Tax expenditures budgets: concepts and challenges for implementation*. Washington, DC: Inter-American Development Bank, 2010. (IDB Working Paper Series, n. 131). Disponível em: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Tax%20Expenditure%20Budgets.pdf?sequence=2>. Acesso em: 14 fev. 2019.

WATANABE, Marta. Sucessivos Refis tornam elisão fiscal vantajosa. *Valor Econômico*, São Paulo, 7 jun. 2017. Disponível em: <https://www.valor.com.br/brasil/4995306/sucessivos-refis-tornam-eliminacao-fiscal-vantajosa>. Acesso em: 14 fev. 2019.